Das „wirtschaftliche Eigentum" im Steuerrecht

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der juristischen Doktorwürde

der

Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Philipps-Universität zu Marburg

vorgelegt von

Hans Werner Kutschmann

Referendar aus Magdeburg.

Marburg 1931.

Buchdruckerei Richard Mayr, Würzburg

Als Dissertation von der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät angenommen am 21. Februar 1931.

Berichterstatter:
Geh. Just.-Rat Prof. Dr. Manigk,
Prof. Dr. Merk.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen Eltern!

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547924_0169

Inhaltsverzeichnis.

Teil I: Steuerrecht und Privatrecht.

(§ 1) A. Fragestellung: Selbständigkeit des Steuerrechts oder Anlehnung ans Privatrecht? 11

(§ 2) B. Entwicklung des Problems:
I. Rechtsgeschichtliche Einleitung 12

(§ 3) II. Rechtsprechung und Literatur vor der Reichsabgabenordnung (RAO) 14

(§ 4) C. Steuerrecht und Privatrecht seit Geltung der RAO.
I. Der § 4 RAO und seine Entstehung . . . 17

(§ 5) II. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes . . 18

(§ 6) III. Darstellung, Würdigung der Literatur . . . 22
a) Die Selbständigkeitstheorie 22

(§ 7) b) Die Bedenken gegen die Selbständigkeitstheorie und die privatrechtliche Auffassung 24

(§ 8) c) Vermittelnde, richtige Auffassung: Die Frage ist je nach dem Sinn des einzelnen Steuergesetzes zu entscheiden 28

Teil II: Das „wirtschaftliche Eigentum" im Steuerrecht.

(§ 9) A. Verwendung des Eigentumsbegriffes in den Steuergesetzen 31

(§ 10) B. Fragestellung: Privatrechtlicher oder eigenartiger steuerrechtlicher Eigentumsbegriff? 32

(§ 11) C. Geschichtliche Entwicklung des Problems.
I. Die Rechtsprechung vor der Reichsabgabenordnung 32

(§ 12) II. Entstehungsgeschichte des § 80 RAO. . . . 33

(§ 13) D. Der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums"
I. Mögliche Auffassungen 35

(§ 14) II. Das subjektive und objektive Moment . . . 36
a) Die Bedeutsamkeit des Parteiwillens nach der Rechtsprechung 36
1. im allgemeinen 36

(§ 15) 2. insbesondere die Bedeutsamkeit des Willens des Erwerbers bei Veräußerungen 37

(§ 16) b) Der Streit um die Bedeutung des Parteiwillens in der Literatur 38
1. Die rein objektive Auffassung im Gegensatz zu der subjektiven 38

(§ 17) 2. Die Richtigkeit der subjektiven Auffassung im Zivilrecht (§ 872 BGB) 39

(§ 18) 3. Die Bedeutsamkeit des Willensmomentes nach den §§ 4, 80 RAO. 40

(§ 19) c) Die Bedeutsamkeit objektiver Beziehungen im allgemeinen 40

(§ 20) III. Verschiedenheit der Begriffe „wirtschaftliches Eigentum" und „Eigenbesitz" 41
a) Die Miete, Pacht und ähnliche Rechtsverhältnisse im Steuerrecht 41

(§ 21) b) Verhältnis von wirtschaftlichem Eigentum u. Eigenbesitz nach der Rechtsprechung 43
(§ 22) c) Der selbständige, vom Eigenbesitz unabhängige Begriff des wirtschaftlichen Eigentums . . . 45
(§ 23) IV. Eigentümerähnliche Herrschaft und eigentümerähnlicher Herrschaftswille im Steuerrecht . . 46
(§ 24) V. Das objektive Moment im einzelnen: tatsächliche Beziehungen bezw. Besitz 47
(§ 25) VI. Zusammenfassung 49
(§ 26) E. Das wirtschaftliche Eigentum bei den fiduziarischen Rechtsverhältnissen.
I. Wirtschaftliches Eigentum des Treugebers im Treuhandrecht 49
(§ 27) II. Die Sicherungsübereignung im Steuerrecht . . 53
a) Wirtschaftliches Eigentum des Sicherungsschuldners, insbesondere im Veranlagungsverfahren . . 53
(§ 28) b) Die Sicherungsübereignung im Steuervollstreckungsverfahren 56
1. Das Gutachten des RFH 19, 126 . . . 56
(§ 29) 2. Die Ablehnung des Gutachtens durch die Literatur und eigene Stellungnahme 57

Anhang: Die Eigentumsfrage nach § 1 GrEStG.

(§ 30) A. Allgemeines 60
(§ 31) B. Die Rechtsprechung des RFH: Die Bedeutsamkeit des privatrechtlichen Eigentumsübertragungsaktes . . . 60
(§ 32) C. Schrifttum und eigene Stellungnahme: Die Richtigkeit der Rechtsprechung 62

Literatur.

I. Lehrbücher und Kommentare.

Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung. 6. durchges. Aufl. 1928. (zit. „Becker §").
Biermann, Joh., Kommentar zum BGB. 3. Aufl. 1914 (zit. „Biermann §").
Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts. Allgem. Teil 1927 (zit. „Bühler S.").
Dernburg, Sachenrecht 1904.
von Dresky-Düffe, Die Reichsabgabenordnung von 1919. Text von 1926 (zit. „Dresky-Düffe §").
Fabisch-Krekeler, Reichsbewertungsgesetz 1927 (zit. „Fabisch-Krekeler S.").
Fischer-Henle, BGB vom 18. 8. 1896. 8. Auflage 1909 zit. „Fischer-Henle §").
Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl.
Gierke, Otto von, Deutsches Privatrecht (Bindings Handb.) 1917.
Greiff, Reichsstempelgesetz 2. Aufl. (RStempG).
Elster, Handwörterbuch der Staatswissenschaft. 1923.
Hedemann, Sachenrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs. 1924.
Hensel, Steuerrecht. Enzyklop. von Kohlrausch. 1924 (zit. „Hensel Lehrb. S.").
Jaeger, Konkursordnung, 5. Aufl.
Jaeger, Konkursrecht (Enzyklop. v. Kohlrausch). 1924.
Manigk, Willenserklärung und Willensgeschäft. 1907.
Mayer, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht. 3. Aufl. I. (zit. „Otto Mayer S.").
Mentzel, Konkursordnung, 2. Aufl. 1926
Mirbt, Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, 1926 (zit. „Mirbt S.").
Mrozek-Boethke-Arlt, Kommentar zur RAO. 1921 und 1924.
Ott, Das Grunderwerbsteuergesetz. 1927 (GrEStG).
Planck, Bürgerliches Gesetzbuch nebst Einführungsgesetz, 3. Aufl. 1905 (zit. „Planck §").
Rechtsvergleichendes Handwörterbuch, herausgeg. von Schlegelberger. 1927.
Reichsgerichtsräte-Kommentar. 6. Aufl. 1928.
Staudinger, Kommentar zum BGB, 9. Aufl. 1926 (zit. „Staudinger §").
Stein-Jonas, Die Zivilprozeßordnung für das Deutsche Reich. 12. und 13. Aufl. (zit. „Stein-Jonas §").
Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts, 1927 (zit. „Strutz S.").
Wolff, Martin, Das Sachenrecht, 1927, 7. Bearbeitung.

II. Monographien, Aufsätze und Dissertationen.

Arlt, Der steuerrechtliche Eigentümer. DStBl. 2. Jg. S. 323 ff.
Ball, Steuerrecht und Privatrecht. 1924; vgl. StuW 1925 S. 177 ff. (zit. „Ball S.").
— Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des RFH. StuW 28 S. 995 ff.
Bank, Zur Verselbständigung der Steuerrechtsbegriffe. StuW 25 S. 1023 ff.
Becker, Enno, Albert Hensels Steuerrecht. StuW. 1924 S. 1485 ff.
— Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung. StuW 24 S. 1005, 28 S. 854 und S. 984.
— Die wirtschaftliche Betrachtungsweise. StuW 29 S. 557 ff.
— Zur Auslegung der Steuergesetze. StuW 24 S. 145.
Becker, Karl, Steuerbeitreibung in sicherungsübereignete Vermögensstücke. DStBl 27 S. 271 ff.

Blumenstein, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht. Festgabe für Huber, 1919 S. 205 ff.
Boethke, Grunderwerbsteuer und wirtschaftliche Betrachtungsweise. DStBl 1929 S. 621.
— Sicherungsübereignung und Widerspruchsklage. DStBl 1929 S. 727 ff.
— Steuerrecht und Privatrecht. JW 28 S. 942 ff.
— Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des RFH. StuW 28 S. 1202 ff.
Bovensiepen, Treuhandgeschäft. Hdwb. d. Rechtswiss. Bd. 6 S. 60.
Breitinger, Dritteigentum im Beitreibungsverfahren nach der RAO. JW 25, 2425.
Crisolli, Zur Auslegung des § 301 RAO. DStBl. 26 S. 187 ff.
Delgmann, Die Stellung des Fiduziars usw. JW 25 S. 1982 ff.
Erler, Der Vermögensbegriff nach dem Reichsbewertungsgesetz. DStZ 27 S. 42 ff.
Frie, Alfons, Die Sicherungsübereignung, insbes. im Zwangsvollstreckungs- und Steuerrecht. Diss. Marbg. 1930 (zit. „Frie S.").
Friesecke, Fiduziarisches Eigentum und Beitreibung von Steuerschulden. JW 26 S. 537.
— Das Interventionsrecht usw. DStBl 27 S. 664.
Geiler, Steuerrecht und Privatrecht. StuW 27 S. 495 ff.
Grabower, Die Durchführung der Umsatzsteuer in vier Nachbarländern Deutschlands. StuW 25 S. 775 ff.
Hachenburg, Die Bedeutung der Rechtsprechung des RFH usw. StuW 28 S. 990 ff.
Hagelberg, Zum Begriffe des „wirtschaftlichen Eigentums" i. S. der § 80 RAbgO. und § 6 GrErwStG. JW 29 S. 2416.
Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs der Steuerumgehung. Bonner Festgabe für Zitelmann 1923 (zit. „Hensel, Zur Dogm. S.").
— Kurt Balls Steuerrecht und Privatrecht. StuW 25 S. 1963.
Höninger, Besprechung der Entscheidung des Obergerichts Danzig. JW 27 S. 717.
Kernert, Widerspruchsklage und Aussonderung. JW 30, S. 2763.
Klausing, Fiduziarische Rechtsgeschäfte. Rechtsvergleich. Hdwb. Bd. 3 S. 368 ff.
Lamp, Karl, Die Person des Zollschuldners in der Zollrechtsgeschichte. Festgabe für Laband von Calker usw. 1908, I. Bd. S. 461 ff.
Liebisch, Die Sicherungsübereignung im Steuerbeitreibungsverfahren. JW 28, S. 946 ff.
Lion, Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe. Viert. Jahrsschrift f. Steuer- und Fin.Recht. 28 S. 133 ff. (zit. „Lion S.").
Merk, Walther, Reichsgericht und Steuerrecht. Reichsgerichtsfestschr. Bd. IV, S. 73 ff. (zit. „Merk S.").
Manigk, Die Voraussetzungen des Eigenbesitzes. Archiv für bürgerliches Recht. Bd. 25 S. 316 ff.
— Anwendungsgebiet der Vorschriften für die Rechtsgeschäfte. 1901 (zit. „Manigk, Anwendungsgebiet S.").
— Formalismus und Freirechtsschule. Hdwb. d. Rechtswiss. Bd. 2 S. 474 ff.
— Wie stehen wir heute zum Naturrecht? 1925.
Meilicke, Viert. Jahrsschrift f. Steuer- und Fin.-Recht 2. Jg. S. 264 ff.
Müller, Gottfried, Die sachenrechtlichen Begriffe im Steuerrecht. Diss. Marbg. 1925.
Ott, Der steuerrechtliche Eigentümer und das GrEStG StuW 22 S. 335 ff. und 424 ff.

Pachmayer, Steuerbeitreibung und Sicherungsübereignung. StuW 26 S. 1215 ff.
Reichsgerichtsfestschrift. Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben. Festgabe, herausg. von O. Schreiber. 1929.
Stammler, Wirtschaft und Recht (Kritik der materialistischen Geschichtsauffassung.) 3. Aufl. (zit. „Stammler S.").
Staude, Wilhelm, Die direkten Steuern der Stadt Rostock im Mittelalter. — Freib. philos. Dissert. 1912 (zit. „Staude S.").
Wagner, Otto, Das Ungeld in den schwäbischen Städten bis zur 2. Hälfte des 14. Jahrh. Marburger phil. Dissert. 1903 (zit. „Wagner S.".).
Weinhausen, Die Sicherungsübereignung. 3. Aufl. (zit. „Weinhausen S.").
Wietfeld, Zum Begriffe des „wirtschaftlichen Eigentums" usw. JW 29 Seite 2414.
Wolff, Max, Widerspruchsklage und Aussonderung. JW 30 S. 1470.
Wünschmann, Die Belastung der verschiedenen Gesellschaftsformen nach den neuen Steuergesetzen. StuW 25 S. 1721 ff.

Abkürzungen.

BGB	Bürgerliches Gesetzbuch.
DJZ	Deutsche Juristen-Zeitung.
Drucks.Nat.Vers.	Drucksachen der National-Versammlung.
DStBl	Deutsches Steuer-Blatt.
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung.
ErbschStG	Erbschaftssteuergesetz.
FinAusglGes	Finanzausgleichsgesetz.
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz.
GrStV	Grundsteuerverordnung.
H.d.R.	Handwörterbuch der Rechtswissenschaft.
JW	Juristische Wochenschrift.
KapVStG	Kapitalverkehrssteuergesetz.
KomAbgGes	Kommunalabgabengesetz.
KraftfStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz.
OLG	Oberlandesgericht.
OVG	Oberverwaltungsgericht bezw. Entscheidungen desselben.
OVGSt	Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staats-steuersachen.
PrVBl	Preußisches Verwaltungsblatt.
RAO	Reichsabgabenordnung (alte Fassung).
RBG	Reichsbewertungsgesetz.
RFH	Reichsfinanzhof bezw. Entscheidungen desselben.
RGBl	Reichsgesetzblatt.
RG	Reichgericht.
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
RGStr	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.
RRäteKom	Kommentar der Reichsgerichtsräte zum BGB.
RStempG	Reichsstempelgesetz.
RStBl	Reichssteuerblatt.
StGB	Strafgesetzbuch.
StuW	Steuer und Wirtschaft.
VfStuF	Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht.

Wenn nichts Besonderes gesagt ist, sind die Zeitschriften nach Band und Seite zitiert.

Teil I.

Steuerrecht und Privatrecht.

Oeffentliches Recht und Privatrecht, die beiden großen Teilgebiete unseres Rechtssystems, haben trotz des scharfen Unterschiedes, den klarzustellen sich mannigfache Theorien seit langem bemühen, zahlreiche Berührungspunkte. Beide Gebiete greifen wie Zahnräder einer großen Maschine ineinander, sie sind aufeinander angewiesen, das eine ist ohne das andere nicht denkbar. Begriffe und Rechtssätze des Privatrechts haben ihre Bedeutung auch im öffentlichen Recht, und öffentlichrechtliche Normen und Rechtsverhältnisse haben ihre privatrechtlichen Wirkungen. Erinnert sei nur an die Bedeutung der Geschäftsfähigkeit für das Prozeßrecht, der Rechtsgeschäftslehre für das Verwaltungsrecht. Zahlreiche öffentlichrechtliche Normen nehmen Bezug auf ein privatrechtliches Rechtsverhältnis, einen Privatrechtsbegriff.[1]) Und so ist es auch im Verhältnis zwischen Privatrecht und Steuerrecht. Häufig werden Begriffe, die uns aus dem Privatrecht geläufig sind, im Steuerrecht verwendet. Man spricht von Haftung, von Schuldverhältnis, von Rechtsfähigkeit und Wohnsitz im Steuerrecht, und oft wird als Gegenstand der Besteuerung (als Steuertatbestand)[2]) ein privatrechtlicher Begriff genannt, wie Schuldverschreibung,[3]) Schenkung,[4]) Gesellschaft,[5]) Eigentum, Besitz[6]) usw. Noch andere Beispiele ließen sich anführen, aus denen erhellt, daß die Steuergesetze vielfach, ja in weit größerem Maße als andere öffentlichrechtliche Normen an die Begriffe und Rechtssätze des Privatrechts anknüpfen. Fraglich könnte nun sein, ob hier mit dem privatrechtlichen Begriff auch der dafür im Privatrecht geltende Begriffsinhalt oder ein anderer gemeint sei und ob überhaupt die Rechtssätze des Privatrechts dabei Anwendung finden.

§ 1.

A. Selbständigkeit des Steuerrechts oder Anlehnung ans Privatrecht?

Wenn im folgenden der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums" im Sinne des Steuerrechts untersucht, wenn also erörtert werden

---

1) Namentlich Polizeiverordnungen, ferner z. Bsp. JagdO §§ 2, 4, 5, 6, 21; ferner auch StGB §§ 242, 246, 266.

2) Vgl. Bühler, Lehrbuch S. 106 folg.

3) KapVStG § 25 zu a).

4) ErbschStG v. 22. 8. 25 RGBl I 320, §§ 1 und 3.

5) Kap VerkStG i. d. Fassg. vom 8. 4. 22 RGBl I 354, Anl. 4 §§ 6, 17, 24.

6) GrEStG § 1 und KraftfStG i. d. Fassg. vom 19. 5. 26 RGBl I, 239, § 3. Vgl. RFH 7/88.

soll, was unter dem Begriff „Eigentum" in den Steuergesetzen zu verstehen sei, so rührt diese Frage an das Problem, welche Bedeutung denn überhaupt die privatrechtlichen Begriffe und Rechtssätze für das Steuerrecht haben, sie greift also aus der Fülle der zwischen Steuerrecht und Privatrecht bestehenden Beziehungen nur eine heraus. Es erscheint daher angebracht, das Verhältnis zwischen Steuerrecht und Privatrecht zunächst[7]) im allgemeinen zu untersuchen. Es gilt demnach festzustellen, ob sich die Begriffsbildung im Steuerrecht in völliger Selbständigkeit und Loslösung vom Privatrecht oder in Anlehnung an dieses vollzieht. Ist mit einem uns aus dem Privatrecht geläufigen Ausdruck — das ist die Hauptfrage — auch der entsprechende Begriffsinhalt ins Steuerrecht mitübernommen oder nicht?

Diese Frage nach der „Verselbständigung des Steuerrechts", wie man zu sagen pflegt, ist heute Gegenstand lebhaften Streites. Ganz besonders in den letzten 10 Jahren, etwa seit Ende des Krieges, ist sie in der Wissenschaft erörtert worden. Die Rechtsprechung hatte bereits jahrzehntelang vorher bei der Auslegung der Steuergesetze häufig Gelegenheit, das Verhältnis zwischen Steuerrecht und Privatrecht zu berühren. Dagegen schenkte die Wissenschaft vor dem Kriege sowohl der Frage selbst und seiner Behandlung in der Praxis wie auch der höchstrichterlichen Spruchtätigkeit in Steuersachen überhaupt nur wenig Beachtung.[8]) Unsere öffentlichrechtliche Wissenschaft, ganz besonders die steuerrechtliche, war noch zu jung, um die maßgebenden Probleme wissenschaftlich erfassen zu können. Auch konnte der Gedanke einer Loslösung der steuerrechtlichen Fragen vom Privatrecht nur schwer Anklang finden, weil das Steuerrecht wie das gesamte öffentliche Recht erst allmählich aus dem Privatrecht entwickelt worden war.[9])

§ 2.

B. Entwicklung des Problems.

I. Ein kurzer geschichtlicher Ueberblick sei daher vorangestellt. Das Steuerrecht hat als Teil des Verwaltungsrechts dasselbe Schicksal wie dieses gehabt. Zur Zeit des Polizeistaates hat es kein Verwaltungs*recht*, sondern nur eine Verwaltungs*praxis* gegeben. Der Gedanke, daß auch die öffentliche Verwaltung nach dem Ge-

7) Im Teil I.

8) vgl. Merk „Reichsgericht und Steuerrecht" (Reichsgerichtsfestschrift Bd. 4) S. 74. Unrichtig Ball StuW 28, 995, der meint, daß das Problem überhaupt erst seit Kriegsende entstanden sei; vgl. die bedeutsame einschlägige Praxis des RG vor dem Kriege bei Merk S. 74; vgl. auch Boethke StuW. 28, 1202 ff.

9) Vgl. Boethke JW 28, 943.

setze zu leben habe, daß dem Untertan gegenüber der Verwaltung demgemäß Rechte zuständen, konnte erst mit den modernen Verfassungsstaaten aufkommen, in denen die Rechtssetzung von der Verwaltung getrennt und in die Hände der kontrollierenden Volksvertretung gelegt wurde. Erst nachdem der Gedanke der „gesetzmäßigen Verwaltung", die Rechtsstaatsidee, verwirklicht war, konnte man von einem wahren Verwaltungsrecht sprechen. Aehnlich war es auch im Steuerrecht. Zwar hat sich schon im Mittelalter[10]), namentlich im Ständestaat, ein des Gerichtsschutzes teilhaftiges Steuerrechtsverhältnis zwischen Obrigkeit und Untertan herausgebildet. Aber dem Steuerwesen des Absolutismus lagen lediglich Zweckmäßigkeitserwägungen zugrunde. Die sog. Steuertheorien[11]), die Grundsätze einer gerechten Besteuerung festlegen wollten, waren rein von Zweckmäßigkeitsgedanken beherrscht. Und es dauerte lange, bis der Rechtsgedanke im Steuerwesen Eingang fand. Auch war mit Einführung der Verfassungen keineswegs die Ueberzeugung von einem steuerlichen Rechtsverhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem geschaffen. Hemmend war wohl noch immer der alte Polizeistaatgedanke. So ist es erklärlich, daß die Wissenschaft sich vorerst gar nicht mit der Untersuchung des Steuerrechtsverhältnisses befaßte. Die Lehrer des öffentlichen Rechts gingen zunächst einmal daran, das Rechtsverhältnis zwischen Polizei und Bürger wissenschaftlich zu erfassen. Das mag daran gelegen haben, daß es nach Einführung der Verfassungen in Deutschland wichtiger erschien, die Persönlichkeitsrechte des einzelnen gegenüber Eingriffen der Verwaltung (wie Rede-, Presse-, Gewerbefreiheit usw.) festzulegen. Auch mag der Steuerdruck in jener Zeit nicht so schwer auf der Bevölkerung gelastet haben, wie es später immer mehr der Fall wurde.

Jedenfalls bestand aber ein steuerliches Rechtsverhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem, seitdem es Grundsatz geworden war, daß die Steuern nur den Gesetzen entsprechend erhoben werden durften und insbesondere nachdem die Steuerpflichtigen durch Einlegung von Rechtsmitteln unabhängige Gerichte zur Entscheidung im Einzelfalle anrufen konnten. Wie sich zeigen wird, wurden seitens der Steuerbehörden und der genannten Gerichte die Steuergesetze völlig in privatrechtlichen Denkformen und nach privatrechtlichen Grundsätzen ausgelegt. Wenn Steuergesetze privatrechtliche Begriffe verwandten, dann bestand kein Bedenken, diese in ihrem privatrechtlichen Sinne auszulegen. Zweifel tauchten in dieser

---

10) vgl. Lamp, Die Person des Zollschuldners, Festgabe für Laband. S. 487 ff., insb. S. 498, 507, 508; ferner Wagner, S. 85 ff. und Staude, S. 13 ff. und 29 ff.

11) die Aequivalenz-, Assecuranz- und Opfertheorie; vgl. Handwörterb. d. Staatswiss. Art. „Steuer" in Bd. 7, S. 1050, 1051.

Richtung anfangs gar nicht auf. Die alte Fiskustheorie, wonach der Staat als Fiskus nur dem Privatrecht unterworfen sei, wirkte immer noch nach. So „war ein großer Teil des staatlichen Lebensbereiches der Herrschaft des Zivilrechts unterstellt."[12]) Als Grund hierfür hat man[13]) für die deutschen Verhältnisse angegeben, daß hier im Gegensatz zu Frankreich die Verwaltungsgerichtsbarkeit den Zivilgerichten übertragen wurde. So kam es, daß viele Rechtsverhältnisse des öffentlichen Rechts, wie Beamtenrecht, Enteignung u. a., völlig privatrechtlich aufgefaßt wurden. Und wenn das Reichsgericht im neugegründeten Deutschen Reiche auch für gewisse Steuersachen die höchste Instanz wurde, dann lag es nahe, daß das Reichsgericht, sobald es auf privatrechtliche Begriffe im Steuerrecht stieß, diese privatrechtlich auslegte. Der innere Grund für diese Denkweise wird der sein, daß dem deutschen Recht im Gegensatz zum römischen[14]) der scharfe Unterschied zwischen privatem und öffentlichem Recht unbekannt ist.[15]) Für das deutsche Recht gab es nur ein einheitliches Rechtssystem; die Ueberzeugung, daß die Rechtsverhältnisse je nach ihrer Eigenart verschiedenen Teilgebieten des Rechts angehörten, konnte sich daher nur schwer durchsetzen.[16])

§ 3.

II. Die ältere Rechtsprechung in Steuersachen ist denn im großen und ganzen auch privatrechtlich eingestellt gewesen. Dies zeigt sich, betrachtet man kurz die Rechtsprechung der höchsten Gerichtshöfe in Steuersachen, namentlich bei den älteren Entscheidungen des Reichsgerichts. Diese Rechtsprechung, die vielfach schwankend und uneinheitlich war[17]), legt teilweise — meist in den älteren Entscheidungen — Begriffe wie Schenkung[18]), Schuldverschreibung[19]), Quittung[20]) u. a. stets in strenger Anlehnung an das bürgerliche Recht aus. Ja, sogar Begriffe, die dem Verkehrsleben entnommen sind (wie „Warenlieferung"), werden vom Reichsgericht stellenweise rein privatrechtlich (= Eigentumsübertragung) erfaßt[21]). Besonders

12) Merk S. 92.
13) Geiler, StuW 27, 500. vgl. hierüber auch Merk S. 92 und 93.
14) L 1 § 2 D de J et J 1, 1: Publicum jus est, quod ad statum rei Romanae spectat, privatum, quod ad singulorum utilitatem.
15) Erinnert sei nur an die zahlreichen mittelalterlichen Abgaben wie Zehnten, Frohnden usw. Vgl. Gierke, Deutsches Privatrecht Bd. I S. 26 ff., insb. 27, 28.
16) Nach Boethke hat sich unser gesamtes Recht aus dem Privatrecht entwickelt: JW 28, 943.
17) Vgl. Merk S. 98.
18) RGZ 73, 47; RGStr 54, 49; andererseits RGZ 54, 147, wo ein vom BGB abweichender Schenkungsbegriff aufgestellt wird.
19) RGZ 93, 56.
20) RGZ 79, 191; vgl. dazu Lion S. 142.
21) RGZ 92, 347; anders RFH 1, 40.

wurde die Frage, ob die verbotenen oder unsittlichen Rechtsgeschäfte wie im Privatrecht als nichtig zu behandeln seien, vom Reichsgericht bejaht[22]). Dabei wird darauf hingewiesen, daß das Wesen des Rechtsstaates es nicht zulasse, aus verbotenem Tun entspringende Einnahmen als Steuerquellen auszunutzen[23]). Das Reichsgericht hat in einigen Entscheidungen auch ausgesprochen, es sei den Parteien unbenommen, diejenige Rechtsform zu wählen, die es ihnen ermögliche, Steuerkosten zu sparen[24]). Demgegenüber wird aber in bedeutsamen Entscheidungen, namentlich seit Mitte der neunziger Jahre des vorigen Jahrhunderts, mehr und mehr eine unbedingte Bindung an das bürgerliche Recht abgelehnt[25]). So wird in einer viel besprochenen Entscheidung über die Sachgründung (RGZ 84, 17) ausgeführt, daß der Zweck des Gesetzes, dem Staate Einnahmequellen zu sichern, dazu führe, von der äußeren rechtsgeschäftlichen Form abzusehen und es auf die wirklichen Tatsachen abzustellen. Namentlich im Stempelrecht wurde seit 1895 in weitem Umfange eine wirtschaftliche Auslegung der Besteuerungstatbestände vorgenommen[26]). Dennoch ist daran festzuhalten, daß die ältere Rechtsprechung des Reichsgerichts in vielen Entscheidungen die Neigung zeigte, die Begriffe in den Steuergesetzen in engstem Anschluß an das bürgerliche Recht auszulegen[27]).

Auch die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts legt in zahlreichen Einzelentscheidungen[28]) die in den Steuergesetzen vorkommenden privatrechtlichen Begriffe streng in privatrechtlichem Sinne aus. Einmal bemerkt das OVG ausdrücklich[29]): „Wenn die Steuergesetzgebung auf bürgerlichrechtliche Begriffe schlechthin Bezug nimmt, so ist nicht einzusehen, warum sie diese nicht nach jeder Richtung hin auch bei der Steuerveranlagung anerkennen will." Diese privatrechtliche Einstellung läßt sich sowohl[30]) bei der Frage der Behandlung nichtiger Rechtsgeschäfte wie auch[31]) bei der Anwendung einzelner privatrechtlicher Begriffe erkennen. Doch es wird in beiden Fragen mitunter auch die Auffassung vertreten, daß es auf die privatrechtliche Gestaltung nicht ankomme. Beispielsweise werden vom Oberverwaltungsgericht die Rechtsverhältnisse der an einem unsittlichen Geschäft Beteiligten

---

22) RGStr 2, 370; 17, 9; 43, 20; 39, 186; weitere bei Ball S. 34.
23) RGStr 54, 49; KG i. DJZ 1906 S. 1321.
24) RGZ 76, 255 und bei Lion S. 141.
25) RGZ 98, 185; RGStr 54, 68; auch RGZ 54, 143 (s. oben). Weitere Entscheidungen bei Merk S. 98 ff. und bei Lion S. 143.
26) Vgl. Merk S. 84.
27) Vgl. Merk S. 97 unten und Lion S. 143.
28) OVGSt 3, 126; 5, 365; 6, 101; 8, 25; 12, 391; 17, 26.
29) OVGSt 19, 21; ähnlich OVG 64, 6.
30) OVGSt 14, 117; 1, 283.
31) OVGSt 19, 21; auch 6, 101.

für das Steuerrecht anders als im Privatrecht behandelt[32]), oder Forderungen werden trotz privatrechtlichen Fortbestehens steuerrechtlich aus irgendwelchen Gründen nicht als Einnahmequelle gewertet[33]). Und, wie unten noch zu erörtern, ist das Oberverwaltungsgericht gerade bei dem uns hier beschäftigenden Eigentumsproblem zu einer Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht gekommen[34]). Insbesondere wird auch der fiduziarische Rechtsinhaber vom Oberverwaltungsgericht für das Steuerrecht nicht als Rechtsinhaber angesehen[35]). So kommt also der Gerichtshof in zahlreichen Einzelentscheidungen zu dem Ergebnis, daß es im Steuerrecht nicht immer auf die privatrechtliche Lage ankomme. Es lassen sich also im Gegensatz zu einer verbreiteten Meinung[36]), welche annimmt, daß auch das Oberverwaltungsgericht „völlig im Banne des Privatrechts" gestanden habe, auch hier beachtliche Ansätze zu einer Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht finden. Keinesfalls jedoch hat das Oberverwaltungsgericht sich ständig zu der einen oder anderen Lösung unseres Problems bekannt.

Und auch der Reichsfinanzhof, welcher bereits ein Jahr vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung (RAO) die höchste Rechtsprechung in Steuersachen erhielt[37]), hat sich vor diesem Zeitpunkt nicht für eine Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht ausgesprochen. Ja, seine Rechtsprechung aus der ersten Zeit ist rein privatrechtlich eingestellt. Wir finden bei den einzelnen Entscheidungen, insbesondere soweit sie sich auf Verkehrssteuern beziehen, stets den Gedanken, daß es auf die privatrechtliche Gestaltung ankomme. In einem Fall sogar, wo das streng privatrechtlich denkende Reichsgericht[38]) über die Privatrechtsform hinweg wirtschaftlich eine Sachgründung angenommen hatte, hat der Reichsfinanzhof (RFH) eine solche abgelehnt, da formell nur eine Satzungsänderung vorlag[39]). Ausdrücklich erklärte in einem anderen Falle[40]) der RFH dann: „Es ist vorauszusetzen, daß das Erbschaftssteuergesetz, das an die bürgerlichrechtlichen Rechtsvorgänge anknüpft, die von ihm gebrauchten Rechtsbegriffe in demselben Sinne gebraucht, der ihnen im bürgerlichen Recht zukommt, sofern nicht Sinn und Zweck des Gesetzes entgegenstehen." Oder: „Rechtsvorgänge des bürgerlichen

---

32) OVGSt 14, 117; vgl. Anm. daselbst.
33) OVGSt 6, 305.
34) unten S. 33; vgl. OVGSt 5, 223; 7, 59.
35) OVGSt 5, 143, Anm.; auch 16, 365; 18, 21 u. a.
36) Ball S. 54, 56, 67, 68; StuW 28, 995 ff. Wie im Text: Boethke StuW 28, 1202 ff. u. JW 28, 942 ff.
37) Gesetz vom 26. 7. 18, RGBl S. 959 § 7.
38) RGZ 84, 17, vgl. oben S. 15.
39) RFH 1, 126 (sog. Mitropafall).
40) RFH 1, 283; ähnl. 1, 16; 1, 69.

Rechts sind nach bürgerlichem Recht auszulegen“[41]). Allerdings hat der RFH schon im ersten Jahre seines Bestehens Entscheidungen getroffen, die wohl als ein erster Schritt zu einer Freimachung vom Privatrecht angesprochen werden können[42]). Aber im großen und ganzen muß gesagt werden, daß auch nach dieser Rechtsprechung der Grundgedanke der geblieben ist, daß das Privatrecht mit seinen Begriffen und Rechtssätzen auch für die steuerlichen Rechtsverhältnisse gelte.

Die Literatur vor Inkrafttreten der RAO ist äußerst spärlich, ein Zeichen dafür, daß hinsichtlich der Anwendung des Privatrechts auf steuerliche Rechtsverhältnisse anfangs kaum Zweifel bestanden. Spezialwissenschaftlich ist unser Problem — soweit ich sehe — vor 1919 überhaupt nicht behandelt worden[43]). Die bedeutenderen verwaltungsrechtlichen Lehrbücher schneiden in ihren Kapiteln über das Steuerrecht die Frage nicht an[44]). Nur zu dem Thema der Besteuerung verbotener Rechtsgeschäfte werden einzelne Stimmen laut[45]); allgemein wird die Anwendung der privatrechtlichen Grundsätze über die Nichtigkeit gutgeheißen[46]).

§ 4.

C. Steuerrecht und Privatrecht seit Geltung der RAO.

I. Wenden wir uns nun dem geltenden Rechte zu, so ist davon auszugehen, daß die für das gesamte Steuerrecht maßgebende RAO vom 13. 12. 1919 als Grundlage für unser Problem in Betracht kommt. Der die Auslegung betreffende Paragraph, § 4[47]), lautet:

> Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

Bei Abfasung dieser ziemlich allgemein gehaltenen Bestimmung, die auch im Entwurf des Gesetzes gleichlautete, setzte man sich schon mit den uns hier interessierenden Fragen auseinander. Der Regierungsvertreter gab bei der Beratung im Ausschuß der Nationalversammlung[48]) folgende Erklärung ab[49]):

---

41) RFH 1, 205; ähnl. 1, 96.
42) RFH 1, 40; von Lion als „vereinzeltes Wetterleuchten“ bezeichnet, vgl. S. 146.
43) Ein ganz kurz vor der RAO erschienener Aufsatz von Blumenstein soll im Zusammenhang mit der späteren Literatur behandelt werden. Lion S. 147 Anm. 46 zitiert Kahn.
44) Otto Mayer I S. 315 ff.
45) Greiff, RStempG, 2. Aufl. S. 6.
46) Vgl. ferner die Literatur bei Ball S. 70.
47) Außerdem ist der § 5 zur Bekämpfung von Steuerumgehungen geschaffen.
48) 11. Ausschuß.
49) Vgl. Becker, RAO Vorbem. vor § 79.

„Der Entwurf enthält einen selbständigen Aufbau des Steuerrechts. Dabei soll jedoch von den Grundsätzen des Bürgerlichen Gesetzbuches nur abgewichen werden, wenn das nach den besonderen Bedürfnissen des Steuerrechts geboten erscheint. Es ist wünschenswert, daß die Vorschriften des Steuerrechts mit denen des bürgerlichen Rechts möglichst in Einklang gebracht werden. Dieses Ziel ist aber zur Zeit nicht zu erreichen. Dabei aber ist zu beachten, daß auch die Vorschriften des bürgerlichen Rechts mehr als bisher von dem Geist des öffentlichen Rechts durchtränkt werden."

Und in der Begründung[50]) des Entwurfes heißt es:

„Gerade bei den Steuergesetzen ist es wesentlich, daß der Zusammenhang der Gesetze mit der Volkswirtschaft und der Zweck, der mit dem Gesetz erreicht werden soll, genügend beachtet werden."

Inwieweit nach geltendem Recht, insb. nach § 4 RAO, unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte die Frage nach der „Verselbständigung des Steuerrechts" entschieden und geklärt ist, wird im folgenden untersucht werden.

§ 5.

II. Zunächst soll die Rechtsprechung des RFH befragt werden[51]). Der RFH, der vor Inkrafttreten der RAO — wie wir sahen — die Bedeutung und Geltung der Privatrechtssätze und -begriffe für das Steuerrecht grundsätzlich bejahte, ist auch unter der Herrschaft des neuen Gesetzes anfangs in diesen Bahnen geblieben. Noch im Jahre 1920[52]) bezeichnete er die Ansicht als irrig, daß es im Steuerrecht nicht auf die rechtliche, sondern die wirtschaftliche Lage ankomme. Aber es scheint, daß der RFH diese enge privatrechtliche Auffassung nur für einzelne Fälle, einzelne Steuergesetze aussprechen wollte[53]). Denn es finden sich schon im Jahre 1919[54]) und alsbald nach Inkrafttreten der RAO im Jahre 1920[55]) Entscheidungen, welche die sogen. wirtschaftliche Betrachtungsweise gutheißen. Vor allem die Frage der Behandlung von bürgerlichrechtlich wegen Un-

50) Begründung des Gesetzentwurfes S. 82, vgl. Mrozek-Arlt, Kommentar zur RAO 1924, § 4.

51) RG und OVG haben nur noch untergeordnete Bedeutung.

52) am 16. 4. 20: RFH 2, 275; weitere ähnliche Entscheidungen bei Lion Seite 146.

53) Namentlich für Verkehrssteuern: Vgl. RFH 2, 275. Auch das Reichsgericht hatte ursprünglich einer engen, sich streng an die bürgerlichrechtlichen Begriffe anlehnenden Auslegung der Verkehrssteuergesetze gehuldigt, jedoch gerade im Stempelrecht allmählich den Nachdruck auf den wirtschaftlichen Erfolg gelegt. Vgl. Merk S. 84.

54) RFH 1, 40; wohl auch 2, 24.

55) RFH 3, 173; 3, 246.

sittlichkeit nichtigen Rechtsgeschäften entschied der RFH im Gegensatz zur früheren Auffassung am 28. 4. 1920[56]) dahin, daß die Rechtsvorgänge ohne Rücksicht auf die ihnen etwa wegen Sittenwidrigkeit innewohnende Nichtigkeit mindestens dann steuerrechtlich beachtlich seien, wenn die Parteien das Geschäft in seinen Wirkungen bestehen ließen. Aehnliche Entscheidungen folgten bald[57]). Man kann für diese Frage heute von einer ständigen Rechtsprechung dahingehend reden, daß es auf die privatrechtliche Nichtigkeit solcher Geschäfte nicht ankommt[58]). Und dem ist beizutreten. Es würde eine Ungerechtigkeit bedeuten, wenn derjenige, der ein verwerfliches Geschäft vornimmt, steuerlich besser gestellt wird, als der Teilnehmer an einem zulässigen Geschäft[59]).

Auch über diese einzelne Frage hinaus hat der RFH eine umfangreiche Rechtsprechung entwickelt, in der das Verhältnis zwischen Steuerrecht und Privatrecht behandelt wird. Zahlreiche Entscheidungen kommen in Betracht, bei denen im Ergebnis ein Abweichen vom bürgerlichen Recht festzustellen ist[60]). So werden Verträge trotz Formmängel als gültig behandelt[61]), eine an sich bestehende Forderung wird, da sie einem Verschollenen zusteht, als nicht bestehend angesehen[62]). Für die Frage der Rechtsfähigkeit werden die entsprechenden bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen für unmaßgeblich erklärt[63]), Schenkungen werden angenommen, wo privatrechtlich eine solche nicht vorliegt[64]). Besitz[65]), Zubehör[66]) und andere Begriffe werden abweichend vom bürgerlichen Recht gefaßt. Personen, die privatrechtlich Angestellte eines Unternehmens sind, werden in einem Falle[67]) als selbständige Gewerbetreibende, Kommissionäre in einem anderen Falle[68]) als Eigenhändler besteuert. Ganz besonders wird die Frage, wer Eigentümer eines Gegenstandes ist, welche Gegenstände dem Steuerpflichtigen gehören, nach anderen als privatrechtlichen Gesichtspunkten entschieden[69]). Und es

56) 3, 173.
57) 5, 231; 8, 21; 8, 141.
58) vgl. RFH 8, 100; 1, 220; 12, 100; StuW 27 Nr. 139; 28 Nr. 23. Vgl. auch § 12 Rennwett- und Lotteriesteuergesetz.
59) Vgl. auch Manigk, Wie stehen wir heute zum Naturrecht? S. 35, wonach die Rechtsordnung nicht im Schutze moralischer Prinzipien ihr Wesen findet.
60) RFH 4, 212; 7, 88; 10, 83; 12, 224; 13, 43; 13, 242; 14, 219; 15, 280; 15, 284; 17, 194; 17, 282; 17, 316.
61) 14, 217.
62) StuW 29 Nr. 447, vgl. Becker StuW S. 557.
63) StuW 23 S. 1075.
64) RFH 9, 7; 18, 294, StuW 22 S. 345 und S. 711.
65) RFH 7, 85, dagegen Hensel, Lehrbuch S. 53 Anm. 1.
66) RFH 17, 282.
67) StuW 28 Nr. 23.
68) RFH 5, 185; vgl. aber 9, 146.
69) unten S. 35 ff.

ließen sich noch mehr Beispiele ähnlicher Art anführen: in sehr vielen Entscheidungen kommt der RFH zu einem Ergebnis, das die privatrechtlichen Begriffe für das Steuerrecht ausschaltet[70]).

Und doch läßt sich nicht behaupten, daß der RFH den privatrechtlichen Sätzen und Begriffen ganz allgemein ihre Wirksamkeit für den Bereich des Steuerrechts abspricht. Es wird lediglich gesagt[71]), „es entspreche feststehender Rechtsübung des Reichsgerichts und des Reichsfinanzhofes, daß, wenn zur Bezeichnung von Rechtsbegriffen auf verschiedenen Gebieten das gleiche Wort gebraucht wird, dies den Richter nicht ohne weiteres berechtige, hinter dem gleichen Wort für beide Rechtsgebiete auch den gleichen Begriff zu suchen." Aehnlich hat das Oberverwaltungsgericht vor einiger Zeit ausgesprochen, daß es im öffentlichen Recht — also auch außerhalb des Steuerrechts, namentlich im Verwaltungsrecht — nicht entscheidend auf die privatrechtliche Lage ankomme[72]). „Der Richter hat insbesondere nicht Rechtsbegriffe aus besonderen Rechtsgebieten ohne weiteres auf andere zu übertragen"[73]). An anderer Stelle sagt der RFH[74]): „Es gibt zahlreiche Fälle, in denen Erscheinungen des wirtschaftlichen Lebens für das Steuerrecht allgemein oder doch für gewisse steuerrechtliche Gebiete eine von der zivilrechtlichen Beurteilung abweichende erfahren müssen."

Demgegenüber ist nun aber auch in nicht wenigen Entscheidungen ausgesprochen, daß in gewissen steuerrechtlichen Bestimmungen an das Privatrecht angeknüpft sei. So soll einmal das Privatrecht stets anwendbar sein — und das kann keinem Zweifel unterliegen —, wenn es sich um eine ausdrückliche Verweisung auf privatrechtliche Vorschriften handelt bezw. unzweideutig darauf gefußt wird[75]). Und viele steuerrechtliche Normen werden vom RFH rein privatrechtlich ausgelegt, so insbes. Bestimmungen des GrEStG[76]), des Wertzuwachssteuerrechtes[77]) und andere Normen[78]). Ja, der RFH prägt den ganz allgemeinen Satz[79]): „Sind Be-

---

70) vgl. RFH 7, 258; 9, 26; 9, 170; 9, 278; 9, 342; 10, 22; 10, 351; 11, 211; 11, 224; 12, 351; 13, 150; 13, 328; 14, 159; 15, 118; 16, 165; 16, 196; 17, 9; 17, 71; 18, 25; 18, 124; 19, 112; 20, 104; 20,165; 21, 37; 21, 69; 23, 216 und 24, 272.

71) 12, 224.

72) OVG i. StuW 1923 Nr. 595; a. A. noch OVG 65, 328.

73) So auch Drews in DJZ 23, 249; Dassel PrVBl 46, 255. Es ist zu beachten, daß auch das sonstige öffentliche Recht teilweise sich von den privatrechtlichen Grundsätzen abkehrt. Ball. S. 157.

74) RFH 9, 170.

75) 11, 157. Verweisung s. §§ 64, 83 II, 93, 95 III, 97, 100.

76) vgl. unten S. 60 u. vgl. 9, 26; 11, 326.

77) § 18 FinAusglGes. vgl. 24, 85.

78) § 17a KapVStG. vgl. 23, 186.

79) Mrozek-Kartei § 4, Nr. 46.

griffe des Steuerrechts aus anderen Gebieten entlehnt, so ist für das Steuerrecht die Auslegung, die diese Begriffe dort haben, dann anzuerkennen, wenn nicht die Eigenart der Steuergesetze, insbesondere § 4 RAO, etwas anderes gebieten."

Und an anderer Stelle[80]): „Grundsätzlich hat das bürgerliche Recht für das Steuergesetz Bedeutung, solange nicht aus seiner Anwendung offenbare Unsinnigkeiten sich ergeben oder aus dem Inhalt des Gesetzes seine Nichtanwendbarkeit folgt."

Der RFH will also die vom Privatrecht abweichende steuerrechtliche Begriffsbildung nur in ganz bestimmten Fällen, unter ganz bestimmten Voraussetzungen anerkennen. Er nimmt von Fall zu Fall eine verschiedene Stellung ein, was stellenweise ausdrücklich betont wird[81]). Die Auffassung des RFH kommt am besten in einer Entscheidung über den Besitzbegriff — 7, 88 — zum Ausdruck, wo ausgeführt wird, es komme vor, daß die Steuerpflicht gerade auf das Vorliegen des betreffenden bürgerlichrechtlichen Begriffes abgestellt sei. „Dann sind die Normen und die Gesetzesauslegung des bürgerlichen Rechts ausschließlich entscheidend. Mitunter werden die bürgerlichrechtlichen Begriffe aber nur hilfsweise zur Umschreibung nicht feststehender steuerrechtlicher Wirtschaftsbegriffe[82]) verwandt. In solchen Fällen darf bei der Auslegung der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze nicht außer acht gelassen werden." Nach Erörterungen über den § 80 RAO heißt es, die dort geforderte Betonung der wirtschaftlichen Merkmale im Vergleich zu den zivilrechtlichen sei in den Grenzen des § 4 nicht nur bei der Beurteilung von Eigentum und Vermögen, sondern überall da geboten, wo die Steuergesetze steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe durch Anwendung bürgerlichrechtlicher Begriffe zu erfassen suchen.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß der RFH einerseits die Auffassung ablehnt, daß die Steuergesetze grundsätzlich privatrechtlich auszulegen seien. Andererseits hat der RFH sich nicht zu einer völligen Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht bekannt. Vielmehr wird man als große Linie in der Rechtsprechung — von gewissen Folgewidrigkeiten abgesehen — den Grundsatz erkennen müssen,

---

80) RFH 9, 27; ähnl. 14, 219.

81) 9, 170; 11, 171; auch 17, 9. In 9, 170 heißt es: Diese Frage ist nach den das jeweilige Steuergesetz beherrschenden Grundsätzen von Fall zu Fall zu entscheiden.

82) Dieser Ausdruck auch bei Becker StuW 24 S. 168 und Lion S. 133 ff. und RFH 11, 224.

daß stets zu prüfen ist, ob nach dem Sinn, Inhalt, Zusammenhang, Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung des einzelnen Steuergesetzes die privatrechtliche oder eine abweichende Auffassung zugrunde zu legen ist.

§ 6.

IIIa. In der Literatur, welche nunmehr kurz dargestellt und gewürdigt werden soll, gehen die Ansichten auseinander. Es stehen sich hauptsächlich zwei Auffassungen gegenüber, zwischen denen in verschiedenen Varianten vermittelt wird. Den am schärfsten vom Privatrecht abgewandten Standpunkt vertritt Ball[83]). Er geht davon aus, daß die RAO selbst durch zahlreiche Einzelvorschriften[84]) die privatrechtlichen Begriffe modifiziert und so eigene steuerrechtliche Begriffe gebildet habe. Und wenn das Gesetz auf gewissen Gebieten (Gegenstand der Besteuerung) zurückhaltender gewesen sei, so sei dort durch die Rechtsentwicklung (RFH) die Loslösung vollzogen[85]). Gerade an denjenigen Entscheidungen, in denen im Ergebnis das Privatrecht für anwendbar erklärt ist, sehe man dies deutlich, indem dort von der Unabhängigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht ausgegangen werde und besondere Gründe dargelegt werden, weshalb im Einzelfall von diesem Prinzip abgewichen würde[86]). Als Ursache für die völlige Loslösung des Steuerrechts von alten privatrechtlichen Anschauungen führt Ball an, daß die Finanznot des Staates nach dem Kriege das Bedürfnis nach Erhöhung der Einnahmen durch Erfassung aller wirtschaftlichen Kräfte wachgerufen habe[87]). Es wird auch gesagt, daß der Satz, wonach es niemandem verwehrt sei, sich so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen hätte (Grundrecht auf Steuerumgehung), durch die Entwicklung der Nachkriegsverhältnisse beseitigt sei. „An Stelle der Auffassung der Steuer als eines widerwillig getragenen Opfers ist der Gedanke einer allgemeinen Beitragspflicht zugunsten der Volksgemeinschaft getreten“[88]). Ball führt als inneren Grund der Selbständigkeit des Steuerrechts den Zweckgedanken an: das Steuerrecht beobachte vorwiegend öffentliche Interessen, das bürgerliche Recht Privatinteressen. Für das Steuerrecht (namentlich das Gebiet des Gegenstandes der Besteuerung) könne daher das

83) „Steuerrecht und Privatrecht“ 1924, vgl. StuW 25 S. 177 ff.

84) Bestimmungen über Wohnsitz, Rechtsfähigkeit, Vertretung, Erstattungsanspruch, vgl. §§ 64, 83 II, 93 wohl auch 62, 104, 125.

85) Ball S. 110. Nach ihm soll vor 1919 der Zug zur Freimachung vom Privatrecht unbekannt gewesen sein. Vgl. auch Ball StuW 28, 995, a. A. Boethke StuW 28, 1202.

86) Ball S. 93, 110.

87) S. 111, ähnl. Lion S. 147.

88) Lion S. 148 vgl. dazu S. 185 (Widerspruch!); vgl. ferner Hensel, Zur Dogmatik S. 228; Drucks. Nat.Vers. Nr. 759 S. 580.

Privatrecht nicht in Betracht kommen, da dieses Gebiet einzig und allein unter dem Zweckgedanken des Staatsinteresses stehe[89]). Hier müsse eine den Staatsinteressen zum Erfolg verhelfende Rechtsauffassung Platz greifen. Es sei die sog. „wirtschaftliche Betrachtungsweise" angebracht[90]), eine Betrachtungsweise, die von den Machtverhältnissen des Lebens ausgeht, d. h. die Betrachtung des „Ist" im Gegensatz zu der des „Soll" im Privatrecht[91]). Diese Auffassung allein sei wirklich gerecht, sie komme u. U. auch dem Steuerpflichtigen zu gute[92]).

Balls Ausführungen, welche teilweise als „wissenschaftlich einwandfrei und überzeugend begründet" bezeichnet werden[93]), werden von anderen[94]) dahin ergänzt, daß diese wirtschaftliche Betrachtungsweise hauptsächlich zwei Elemente habe: ein subjektives, indem auf den wahren Willen der Parteien zurückgegangen wird, und ein objektives, indem das Steuerrecht über Formen hinwegsehend die Dinge nach ihrem wahren Wert ermißt (Wertelement). So halten Ball und seine Anhänger das Steuerrecht für völlig vom Privatrecht losgelöst. Ausnahmen werden nicht zugelassen. Auch diejenigen Fälle, in denen die Rechtsprechung das Privatrecht anwenden wolle, seien auf Irrtümer bezw. unüberwundene Reste alter Auffassung zurückzuführen[95]). Das Steuerrecht verwende für das Gebiet des Gegenstandes der Besteuerung niemals privatrechtliche Begriffe[96]).

Aehnlich vertritt Becker, der Vater der RAO, der eigentlich als erster, schon bei der Beratung des Gesetzes[97]), unser Problem in seinem ganzen Umfange erkannte, den Standpunkt, daß es im Steuerrecht nicht auf eine privatrechtliche, sondern auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ankomme[98]). Im Gegensatz zu Ball aber läßt er — nicht so extrem wie dieser — Ausnahmen zu und sagt verschiedentlich[99]), daß unter Umständen ein Steuergesetz auf privatrechtlichen Vorgängen fuße. Grundsätzlich aber ist er einer privatrechtlichen Denkweise abgeneigt. Er geht von der Entstehungsgeschichte des § 4 RAO aus und sagt, daß der Kern der Regierungserklärung[100]) im Ausschuß die Selbständigkeit des

89) S. 117.
90) S. 119.
91) S. 120.
92) vgl. auch RFH 15, 118.
93) so Bank StuW 25 S. 1023; ähnl. Lion S. 133 Anm. 4; anerkennend auch die Gegner: Boethke JW 28, 942 ff.
94) Bank StuW 25, 1023 ff., insbes. S. 1028.
95) S. 113 ff.; S. 117; vgl. Ball StuW 28 S. 995 ff. Ball bezeichnet hier gewisse Urteile des RFH als „widersinnige Ergebnisse".
96) S. 117, Lion S. 133 nennt die Ballsche Auffassung daher „nihilistisch".
97) vgl. StuW 28, 881.
98) Kommentar, Vorbem. vor § 79, ferner § 4 Anm. 6 und StuW 24 S. 166 ff., 1485 ff. usw., daneben Meilicke VfStuF II. Jg. S. 264 ff.
99) StuW 24, 170, 175; Komm. § 4 Anm. 6, Vorbem. vor § 79.
100) oben Seite 17, 18.

Steuerrechts sei[101]). Danach sei das Steuerrecht aus sich heraus zu verstehen. Es fuße auf wirtschaftlichen Begriffen[102]), und nur als Notbehelf verwende das Steuerrecht privatrechtliche Ausdrücke „zur Umschreibung noch nicht eingebürgerter steuerrechtlicher Wirtschaftsbegriffe“[103]). Es sei zwar wünschenswert, daß das Steuerrecht eigene Begriffe präge; wo dies aber zunächst nicht möglich sei, müsse versucht werden, unter Zuhilfenahme privatrechtlicher termini, dem Ziel der Erfassung der wirtschaftlichen Kräfte näher zu kommen[104]). Nach § 4 aber müsse dieser Zweck der Erfassung der wirtschaftlichen Begriffe bei jeder Auslegung ins Auge gefaßt werden[105]). In dieser Hinsicht habe die Rechtsprechung ihre Aufgaben glänzend gelöst[106]). Insbesondere habe der RFH recht, wenn er[107]) die privatrechtliche Auffassung da zurücktreten lasse, wo ein Festhalten daran nach dem Zweck des Gesetzes zu unvernünftigen Ergebnissen führe[108]). Man müsse Wirklichkeitssinn beweisen[109]). Begeistert ruft er aus:[110]) ius est ars boni et aequi; scire leges non est verba tenere, sed vim ac potestatem[111]).

§ 7.

b) Daß das Steuerrecht eigene Wege gehe, wird stellenweise[112]) als herrschende Meinung bezeichnet. In der Tat ist die Zahl derer, die diese Auffassung vertreten, groß[113]). Gegen diese Lehre aber haben sich seit ihrer Entstehung zahlreiche Schriftsteller gewandt[114]), und, wie wir sehen werden, nicht mit Unrecht. Laute Klage wird darüber erhoben, daß durch jene Auffassung die alten bewährten Begriffe und Grundsätze des Privatrechts für das Gebiet des Steuerrechts einfach beiseite geschoben würden und im Steuerrecht auf einmal nicht mehr gelten sollen[115]). Man möge doch bedenken, daß

101) Becker, Vorbem. vor § 79; StuW 28, 854, 881.
102) dto. u. StuW 29 S. 557.
103) StuW 24 S. 1510, StuW 28 S. 881, Komm. § 4, Bem. 6; ähnl. RFH 7, 88 und 11, 224.
104) StuW 24 S. 167 ff.; Komm. a. a. O.
105) Komm. § 4, Bem. 6.
106) StuW 24 S. 155 ff., S. 1005, S. 1023 ff., S. 1485 ff., StuW 26 S. 1387, 28 S. 886, 29 S. 557.
107) RFH 9, 167.
108) StuW 24 S. 170; teilweise unter Berufung auf Jherings „historischen Durchbruch eines neuen Rechtsgedankens“; so StuW 24, 1510.
109) StuW 24 S. 1005; 28 S. 881 ff.
110) StuW 24 S. 147, 155.
111) Celsus D 1, 3, 17.
112) Boethke StuW 28, S. 1202, a. A. Liebisch JW 28, 948 Anm. 10.
113) auch Meilicke VfStuF II. Jg. 264 ff.
114) Hensel, Zur Dogm. S. 237 ff. 240; Lehrb. S. 139; Wünschmann StuW 25 S. 1726; Friesecke DStBl 27 S. 335 ff.; Liebisch JW 28, 948 Anm. 10; Boethke StuW 28 S. 1202 ff.
115) Wünschmann a. a. O., Friesecke a. a. O. und Hensel, Zur Dogm.

das Steuerrecht auch ein Teil des allgemeinen Rechts sei und sich daher gewissen allgemeinrechtlichen Oberbegriffen, wie sie sich uns im bürgerlichen Recht, namentlich im Allgemeinen Teil des BGB, darstellen, zu beugen habe[116]). Mit Recht wird gegen das Spiel mit den „steuerrechtlichen Wirtschaftsbegriffen" zu Felde gezogen[117]). Dieser Ausdruck sei eine contradictio in adiecto[118]). Ein Steuergesetz könne nur Rechtsbegriffe aufstellen. Auch die Wirtschaft wurzelt im Recht[119]). Das Recht ist nur die eine Seite des wirtschaftlichen Lebens[120]). Es ist daher auch abzulehnen, daß die Steuergesetze stets den privatrechtlichen Ausdruck nur als Notbehelf gebrauchen, um einen „Wirtschaftsbegriff" zu treffen. Das mag in einzelnen Fällen zutreffen, wo der Gesetzgeber erkennbar mit einem privatrechtlichen Ausdruck einen zwar ähnlichen, aber doch anders gearteten Tatbestand als den dem Ausdruck entsprechenden bezeichnen will. Im allgemeinen läßt sich aber keineswegs sagen, daß privatrechtliche Ausdrücke im Steuerrecht stets nur hilfsweise zur Umschreibung gebraucht seien.

Zu weit geht auch die Auffassung, daß im Steuerrecht alles unter dem Zweckgedanken des öffentlichen Interesses stehe[121]). Einmal gibt es im Steuerrecht genug Vorschriften, in denen das Privatinteresse im Vordergrund steht, und andererseits würde die gegenteilige Ansicht zu einer Interessenjurisprudenz in dem Sinne des Wortes führen, wie man es gebraucht, um eine einseitige Justiz zu verurteilen[122]). Auch im Steuerrecht müssen alle Vorschriften aus einer gerechten Abwägung zwischen öffentlichem und privatem Interesse entstehen. Die bekämpfte Auffassung, daß nach dem Grundgedanken des § 4 die privatrechtliche Gestaltung im Steuerrecht unbeachtlich sei, kann auch nicht mit dem Hinweis begründet werden, daß der vor dem Krieg allgemein gültige Satz von dem Grundrecht auf Steuerumgehung heute beseitigt sei. Ein solcher Gedanke ist an anderer Stelle, nämlich im § 5, durch das Verbot der Steuerumgehung berücksichtigt worden. Im übrigen muß man der Idee von dem „freiwilligen Beitrag zu Gunsten der Volksgemeinschaft", wie Lion sagt, m. E. etwas skeptisch gegenüberstehen.

---

116) Friesecke a. a. O.

117) Hensel, Zur Dogm. S. 242; Lion S. 134. Sogar Ball S. 121 und Bank StuW 25 S. 1023.

118) Hensel a. a. O.

119) Boethke StuW 28 S. 1202 ff. vgl. auch Hensel Lehrb. S. 60.

120) Stammler S. 166. Mit Recht weist Hensel (Zur Dogm. S. 242) darauf hin, daß auch das Privatrecht mit seinen Ausdrücken ursprünglich wirtschaftliche Tatbestände habe treffen wollen.

121) falsch daher Ball S. 118.

122) vgl. Manigk, Art. „Interessenjurisprudenz" i. Handw. d. Rechtsw. Bd. 3 S. 109, 110.

Ganz besonders aber vom Standpunkt der Rechtssicherheit werden begründete Bedenken gegen die Selbständigkeitslehre geltend gemacht[123]). Bei einer Auslegung, die dem Publikum sagt, was im Bürgerlichen Gesetzbuch stehe, das gelte für die Steuerveranlagung nicht, muß das Vertrauen zur Verwaltung und zur Rechtsprechung leiden. Denn dabei könnte niemand mehr wissen, was rechtens sei. Die Rechtsunsicherheit wird auch nicht durch die umfangreiche Rechtsprechung behoben, wie die Gegenseite meint[124]). Denn selbst wenn auch der RFH in ständiger Rechtsprechung sagt, es gelte in einzelnen Steuergesetzen nicht die privatrechtliche, sondern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, so ist doch noch keine Klarheit darüber vorhanden, was denn unter dieser Betrachtungsweise zu verstehen sei. Und man muß sich stets vor Augen halten, daß eine Abkehr von streng privatrechtlicher Denkweise der Willkür der Behörden Vorschub leisten könnte[125]).

Ganz besonders aus den Gedanken des Rechtsstaates lassen sich Bedenken gegen die Selbständigkeitslehre herleiten[126]). Mit Recht wird darauf hingewiesen, daß im Steuerrecht der Steueranspruch des Staates ähnlich wie im Strafrecht der Strafanspruch nur da angenommen werden könne, wo ein solcher nach einer klaren Gesetzesvorschrift ausgesprochen ist[127]). Nach dem Grundsatz der Gewaltenteilung kommt den Behörden und Gerichten nur Auslegung und Anwendung, nicht aber Schaffung von Recht zu[128]). Man kann nicht einer Verwaltungsbehörde die Befugnis beimessen, zu entscheiden, wie weit von den privatrechtlichen Grundsätzen im Einzelfall abzuweichen sei. Es ist vielmehr Sache des Gesetzgebers, so klare Gesetzesvorschriften aufzustellen, daß die gesetzgeberischen Ziele ohne weiteres erreicht werden. Das wäre aber auch bei einer Steuergesetzgebung wohl möglich, und dann könnte keinesfalls eine Verschiedenheit der Begriffe eintreten[129]). Bloß aber um deswillen eine solche anzunehmen, weil der Gesetzgeber seine Aufgabe nicht richtig erfüllt habe, geht nicht an. Es ist daher auch aus diesem Grunde die Ansicht abzulehnen, das Gesetz verwende die privatrechtlichen Ausdrücke nur als Notbehelf.

Auch ein Blick auf das ausländische Steuerrecht bestätigt die Richtigkeit der Bedenken gegen eine allzu große Entfernung vom

---

123) vgl. Geiler StuW 27 S. 516, 518; Hensel, Lehrb. S. 139 Anm. 1; Liebisch JW 28 S. 948 Anm. 10.

124) z. Bsp. Ball S. 127, StuW 28, 995; 29, 60 und 311.

125) vgl. Ott StuW 22, S. 335 ff.; Müller, Die sachenrechtlichen Begriffe ... im Steuerrecht. Marb. Diss. 1925.

126) Schon Hensel, Zur Dogm. S. 230, 231, 243, 280; ferner Lehrb. S. 139 Anmerkung 1.

127) Hensel StuW 25 S. 1963 ff.

128) Hensel a. a. O. S. 1969.

129) daselbst S. 1970.

Privatrecht. Für das Schweizer Recht hat Blumenstein[130]) sich grundlegend zu der hier zu erörternden Frage geäußert. Er nennt zahlreiche Fälle, wo in schweizerischen Steuergesetzen eine Abweichung von privatrechtlicher Auffassung vorgenommen ist — aber durch den Gesetzgeber! Nur dieser dürfe bei der Rechtsschöpfung, nicht aber die Behörde oder das Verwaltungsgericht bei der Rechtsanwendung solche Abweichungen vornehmen. Verweist daher das Steuergesetz auf zivilrechtliche Begriffe, so gelten diese für den Richter in ihrem zivilrechtlichen Sinne[131]). Von anderen Rechten sei nur auf das französische Recht hingewiesen, wo in Zweifelsfällen auch stets auf die Grundsätze des bürgerlichen Rechts zurückgegriffen wird[132]). Zahlreiche Einzelfragen werden hier rein zivilrechtlich beurteilt[133]).

Von solchen Erwägungen gelangen einige Schriftsteller, vor allem Hensel, zu einer rein privatrechtlichen Lösung unseres Problems. Wenn Hensel auch den früher von ihm vertretenen Standpunkt, daß das Steuerrecht gleichsam ein dem Privatrecht aufgepfropftes Gebiet sei[134]), wie er selbst sagt[135]), etwas revidiert hat, so kommt er doch zu dem Ergebnis, daß ein privatrechtlicher Ausdruck im Zweifel privatrechtlich aufzufassen sei[136]). „Ein Abgehen vom Privatrecht kann nur dann in Frage kommen, wenn aus dem Gesetz selbst sich ergibt, daß eine Verschiedenheit der Begriffe notwendig ist"[137]). Insbesondere ein privatrechtlich nichtiges Rechtsgeschäft sei auch für das Steuerrecht als nichtig zu behandeln[138]).

Soweit Hensel meint, daß der privatrechtliche Ausdruck immer privatrechtlich aufzufassen sei, ist seine Lehre als einseitig zu bezeichnen. Der bloße privatrechtliche Ausdruck berechtigt — wie das OVG einmal treffend ausführt[139]) — den Richter noch nicht, ohne nähere Prüfung nun auch den Ausdruck im privatrechtlich üblichen Sinne auszulegen. Vielmehr muß stets eine vom Formalismus freie Auslegung einsetzen.

Richtig ist andererseits, wenn Hensel ausführt, eine vom Privatrecht abweichende Auslegung im Steuerrecht bedeute noch keineswegs die Selbständigkeit der steuerrechtlichen Begriffsbildung[140]).

130) Festgabe f. Huber S. 203 ff.
131) daselbst S. 216, vgl. auch S. 220, 227; Ausnahmen 233, 240.
132) Grabower StuW 25 S. 775 ff., 780. Ausnahmen unten Teil II, Anm. 20.
133) daselbst S. 793.
134) Zur Dogm. S. 241, 242; Lehrb. S. 103 Anm. 3, S. 60 Anm. 1.
135) StuW 25, 1968.
136) StuW 25 S. 1972; wie weit Hensel von Becker abweicht, vgl. darüber Becker StuW 24 S. 1485 ff., 1511.
137) Zur Dogm. S. 242; ähnl. auch Boethke StuW 28 S. 1202 ff. und Hochstetter DStBl 21 S. 35.
138) Hensel, Lehrb. S. 138 Anm. 3, S. 60 Anm. 1.
139) OVG i. StuW II Nr. 595.
140) Hensel StuW 25 S. 1972.

Es sei eine Verkennung der juristischen Prinzipienlehre, wenn man glauben wolle, mit einem übernommenen terminus sei nicht auch der entsprechende Begriffsinhalt mitübernommen. Der privatrechtliche Begriff selbst wird durch eine hier und da freie Auslegung noch nicht geändert. Der Begriff, den wir uns z. B. bei dem Wort „Wohnsitz" bilden, gilt auch dann im Steuerrecht, wenn einmal im Einzelfall eine abweichende Auslegung Platz greift[141]).

§ 8.

c) So nehmen denn zahlreiche Schriftsteller eine Mittelmeinung ein[142]). Einerseits erkennen sie als vollzogene Tatsache an, daß durch die Rechtsprechung der früher geltende Grundsatz, daß das Steuerrecht als ein Zweig des Privatrechts aufgezogen sei, abgetan ist[143]). Andererseits wird gemäß den geschilderten Bedenken vor einer allzu großen Verselbständigung der Begriffsbildung im Steuerrecht gewarnt[144]). Allgemein wird zugegeben, daß dort, wo das Steuerrecht ausdrücklich auf das Privatrecht verweise[145]), die privatrechtliche Auffassung gelten müsse[146]). Wo aber das Gesetz schweigt und ohne nähere Regelung einen privatrechtlichen Ausdruck verwendet, da komme es auf den Sinn, Zweck und Zusammenhang des einzelnen Steuergesetzes an[147]).

Und dem ist beizutreten. Auch für sonstige Teilgebiete des öffentlichen Rechts wird die Bedeutsamkeit der Privatrechtsbegriffe nicht schlechthin geleugnet[148]). Wie auch das OVG für das Verwaltungsrecht betont[149]), soll nur vermieden werden, daß der Richter ohne weiteres die privatrechtlichen Begriffe auf das öffentliche Recht überträgt. Für das Steuerrecht kommt, wie schon gesagt, als grundlegende Vorschrift lediglich der § 4 RAO in Betracht:

> Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

Diese Worte enthalten zunächst die Mahnung, bei der Auslegung stets eine strenge Prüfung des einzelnen Steuergesetzes seinem Sinne nach vorzunehmen. Es soll besonders vor Formalismus gewarnt werden. Andererseits kann aus dem § 4 keinesfalls gefolgert

141) ähnl. Hensel StuW 25 S. 1972/3, ferner Lion S. 135, 153 und 181.
142) Geiler StuW 27 S. 497 ff., 518; Bühler, Lehrb. S. 106; Lion S. 132 ff.; S. 185 ff.; Liebisch JW 28, 948 Anm. 10; Mirbt, S. 78; wohl auch Boethke JW 28, 944 oben.
143) Bühler S. 105; Lion S. 147.
144) Bühler a. a. O.; Boethke a. a. O. und Wünschmann StuW 25 S. 1726.
145) RAO §§ 64, 83 II usw.
146) vgl. Bühler S. 106 ff.; RFH 9, 26; insofern liegt also keine Loslösung vor.
147) Bühler a. a. O.
148) so Fleiner, Institutionen 8. Aufl. S. 59.
149) OVG i. StuW 23 Nr. 595.

werden, daß hinter einem privatrechtlichen Ausdruck stets ein selbständiger steuerrechtlicher Begriff zu suchen sei. Eine solche Folgerung würde eine Auslegung contra legem bedeuten.

Mit der hier vertretenen Auslegung deckt sich auch der gesetzgeberische Wille. Wie berichtet, hat der Gesetzgeber bei Beratung des § 4 sich mit der Frage nach dem Verhältnis von Steuerrecht und Privatrecht beschäftigt. Die Regierung legte dem Entwurf offenbar einen die Selbständigkeit des Steuerrechts betonenden Sinn bei[150]). Denn die im Ausschuß abgegebene Regierungserklärung hat bei aller Gewundenheit einen — wie Becker hervorhebt[151]) — starken Zug zur Selbständigkeit[152]). Und auch die Tatsache, daß man die noch unten zu erörternde Frage[153]), ob im Steuerrecht der Eigentumsbegriff ein zivilrechtlicher oder ein eigener steuerrechtlicher Begriff sei, zu erledigen suchte, indem man „das Ergebnis all der Erörterungen in den § 4 hineinlegen wollte"[154]), zeigt, daß nach dem Willen des Ausschusses durch § 4 auch die Frage nach dem Verhältnis zwischen Steuerrecht und Privatrecht entschieden werden sollte, und zwar in einem Sinne, der nicht allein der privatrechtlichen Theorie den Vorzug gibt.

Aber man kann aus der Entstehungsgeschichte nicht die völlige Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht begründen. Dafür ist die Erklärung der Regierung, wie auch die Gegenseite zugibt[155]), zu gewunden. Der Ausschußbericht[156]) sagt auch vorsichtig, es werde befürchtet, daß durch § 4 die Rechtssicherheit geopfert werde. Die Vorschrift schaffe nicht völlig neues Recht. Der Richter soll nur mit Nachdruck an die Pflicht ermahnt werden, die im Gesetz enthaltenen Rechtsgedanken voll zu entfalten. So soll erreicht werden, was einer unserer großen Juristen (Bolze) gefordert hat, daß das Urteil gerecht und verständig sei. Es ist also als Inhalt des § 4 anzunehmen, daß im Steuerrecht die Normen und Begriffe, wenn sie aus anderen Gebieten, insbesondere aus dem Privatrecht stammen, stets unter Berücksichtigung des Zweckes und Zusammenhanges des einzelnen Steuergesetzes darauf zu prüfen sind, ob sie in ihrem privatrechtlichen Sinne oder in einem abweichenden Sinne aufgefaßt werden müssen.

In der Lehre von der Gesetzesauslegung stehen sich noch immer die beiden extremen Auffassungen, die subjektive oder positivistische und die objektive oder teleologische Auslegungstheorie ge-

150) vgl. oben Seite 17, 18.
151) Becker Komm. Vorbem. vor § 79.
152) Becker, daselbst; ferner Begründung des Entwurfes S. 82.
153) unten Seite 32, 34.
154) Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S. 3.
155) Becker Komm.Vorbem. vor § 79.
156) Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S. 3.

genüber. Den Streit der Meinungen wissenschaftlich zu entscheiden, kann hier nicht versucht werden. Die Gegensätze scheinen auch unüberbrückbar. Jedenfalls aber sind Gedanken der Freirechtsschule oder das Prinzip, daß der Richter den Gesetzen gegenüber frei gestellt sei, durch § 4 RAO, wie im Ausschuß ausdrücklich betont wurde[157]), nicht beabsichtigt, sondern geradezu abgelehnt worden. Noch viel weniger sind solche Gedanken aus der Fassung des § 4 zu entnehmen. Damit soll nicht gesagt sein, daß der Gesetzgeber der RAO sich für die positivistische Auslegung bekannt hätte[158]). Er hat für den Bereich der Steuergesetze nichts anderes schaffen wollen, als was für unsere gesamte Jurisprudenz gilt. Ich glaube, der Gesetzgeber hat zwischen den beiden Extremen vermitteln wollen. Denn beide Prinzipien haben ihre Gefahren in sich[159]). Eine zu große Entfernung vom Gesetz untergräbt die Rechtssicherheit und ein allzu enges Festhalten am Gesetzestext führt zu Formalismus. Und wie Manigk darlegt[160]), ist die gesamte Rechtsgeschichte wie andrerseits die Geschichte der Rechtswissenschaft von dem Streben durchdrungen, diesen Gefahren zu begegnen. Die bona fides des ius gentium, die Exceptionen des Prätors, die epieikeia des Aristoteles, das Naturrecht in alter und neuer Gestalt[161]), die §§ 157, 242 BGB sowie die Gesichtspunkte von Treu und Glauben sind Beispiele hierfür. Und Manigk hat recht, wenn er darauf hinweist, daß in allen naturrechtlichen Strömungen, in jedem Streben, dem ungerechten Formalismus entgegenzuarbeiten, ein berechtigter Kern steckt[162]). „Die Bindung des positiven Rechts reicht nur soweit, als sein Bindungswille erkennbar zum Ausdruck gekommen ist." Das Gesetz schaltet häufig außerpositive Elemente in seine Normen ein, wenn es z. Bsp. die Berücksichtigung der Verkehrssitte fordert oder an das pflichtmäßige Ermessen appelliert. Und so ist denn § 4 RAO für die zahlreichen Steuergesetze ein ähnliches Moment wie z. Bsp. die §§ 157, 242 BGB für das bürgerliche Recht[163]). Mit Recht sagt der Ausschußbericht: „Die stetig wachsenden Steuerlasten vertragen Ungleichheiten und Ungerechtigkeiten nicht, die aus einer formalistischen Erfassung des Sachverhaltes entspringen"[164]).

---

157) Ausschußbericht; vgl. RFH 13, 332; 14, 201; auch 6, 284.
158) vgl. RFH 16, 64 und 14, 346.
159) Manigk, Art. „Formalismus und Freirechtsschule" in Hwb. d. Rechtswissensch. II S. 474, 478.
160) Manigk a. a. O. S. 474–478. Vgl. zu diesen Fragen auch Manigk, Art. „Auslegung" Hwb. d. Rechtsw. Bd. I S. 433.
161) Manigk, Wie stehen wir heute zum Naturrecht? S. 31; vgl. Kantorowicz, Der Kampf um die Rechtswissenschaft S. 10.
162) Manigk, Wie stehen wir heute zum Naturrecht? S. 33.
163) vgl. Boethke StuW 28 S. 1202; Hachenburg StuW 28 S. 990 ff.
164) Ausschußbericht S. 3.

TEIL II.

Das „wirtschaftliche Eigentum" im Steuerrecht.

§ 9.

A. Verwendung des Eigentumsbegriffes in den Steuergesetzen.

Unter den zahlreichen Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht, welche wir im vorstehenden allgemein untersucht haben, spielt nun die steuerrechtliche Behandlung des Eigentums eine besondere Rolle. In vielen Steuergesetzen wird der Begriff des Eigentums verwandt. Stets handelt es sich um eine sog. Tatbestandswirkung, d. h. ein Steuergesetz knüpft die Steuerpflicht oder auch die Befreiung davon[1]) an das Eigentum an. So heißt es bei den Grundvermögenssteuervorschriften[2]): Schuldner der Steuer sei der Eigentümer des Grundstücks. Auch die Vermögenssteuer und andere Besitzsteuern sind auf den Eigentumsbegriff abgestellt. Besonders nach zahlreichen Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes von 1925 ist für die Vermögensbewertung maßgebend, welche Gegenstände dem Steuerpflichtigen gehören[3]). So geht der Begriff der „wirtschaftlichen Einheit" nach dem RBG von der Zugehörigkeit der Gegenstände zu ein und demselben Eigentümer aus[4]). Andere Vorschriften knüpfen an den Uebergang des Eigentums an[5]), die Schenkungssteuer daran, daß die Schenkung durch Uebereignung vollzogen ist[6]). Und mittelbar spielt z. B. im Erbschaftssteuergesetz das Eigentum des Steuerpflichtigen eine Rolle, indem die Höhe der zu versteuernden Erbschaft sich danach bemißt, was dem Erblasser gehört hat[7]). In ähnlicher Weise wird bei der Besteuerung des Erwerbs von Gesellschaftsanteilen die Frage bedeutsam, ob zu dem Vermögen der Gesellschaft Grundstücke gehören[8]). So ließen sich noch viele Beispiele finden[9]): In zahlreichen Steuergesetzen wird der Begriff des Eigentums zu einem wichtigen Tatbestandsmerkmal.

---

1) RFH in StuW Nr. 185.

2) z. Bsp. pr. GrStV v. 14. 2. 23 bezw. v. 22. 4. 27 § 4 und KommAbgGes § 24.

3) RBG §§ 12 II, 26 I, 26 II Nr. 3, 26 III, 30 I, 34, 38 I; vgl. RFH 21, 182 und Hinweis auf § 26 II RBG.

4) Fabisch-Krekeler, RBG S. 61.

5) GrEStG und die Wertzuwachssteuergesetze vgl. RFH 24, 85.

6) vgl. RFH 5, 197; StuW 22 S. 345, S. 711 u. RFH 22, 348.

7) RFH 15, 134.

8) § 3 GrEStG; vgl. RFH 6, 334; dag. anfangs Ott StuW 22 S. 427 ff.; a. A. Ott StuW 29 S. 1003.

9) aus dem Gebiet des RBG vgl. RFH in StuW 24 S. 389, 26 S. 559, 27 S. 680, 29 Nr. 10 u. RFH 5, 63 und in RStBl 29 S. 504.

§ 10.

B. Privatrechtlicher oder eigenartiger steuerrechtlicher Eigentumsbegriff?

In allen diesen Fällen könnte nun fraglich sein, ob dabei die Ausdrücke „Eigentum", „gehörig" usw. den privatrechtlichen Eigentumsbegriff im Auge haben oder ob diese Ausdrücke anders aufzufassen sind. Der privatrechtliche Eigentumsbegriff ist inhaltlich durch § 903 BGB dahin bestimmt, daß derjenige, der Eigentümer ist, mit der Sache nach Belieben verfahren und andere von jeder Einwirkung ausschließen kann; das privatrechtliche Eigentum wird daher als das vollkommenste Herrschaftsrecht bezeichnet[10]). Andererseits ist jeder, der nach Belieben mit der Sache verfahren kann, d. h. dazu in der Lage ist, noch nicht Eigentümer. Voraussetzung für privatrechtliches Eigentum ist eine rechtliche Legitimation, ein Erwerbstitel[11]). In der Regel ist zum Eigentumserwerb ein Uebereignungsvertrag erforderlich. Wie sich zeigen wird, ist der steuerrechtliche Eigentumsbegriff an diese Vorausetzungen nicht gebunden.

Die RAO hat für den Eigentumsbegriff eine Sondervorschrift gegeben. In § 80 Abs. I S. 1 heißt es:

„Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird im Sinne der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt."

Das Steuerrecht will also für die Eigentumsfrage eine Sonderregelung treffen. In Wissenschaft und Praxis hat man sich daran gewöhnt, zu sagen, im Steuerrecht sei vorwiegend das sog. „wirtschaftliche Eigentum" maßgebend[12]). Was hierunter zu verstehen ist und inwieweit hier ein eigener steuerrechtlicher Eigentumsbegriff aufgestellt ist, soll im folgenden dargestellt werden.

§ 11.

C. Geschichtliche Entwicklung des Problems.

I. Zum Verständnis soll kurz berichtet werden, wie denn vor Schaffung der RAO der Eigentumsbegriff im Steuerrecht behandelt wurde. Das Reichsgericht hat hierzu nicht viel Material geliefert. In einzelnen Entscheidungen wurde Eigentum angenommen bezw. verneint nach anderen als rechtlichen Gesichtspunkten[13]). Andererseits wurde mitunter ein Begriff wie Warenlieferung streng der privatrechtlichen Eigentumsübertragung gleichgesetzt. Auch wurde für

10) Wolff, Sachenrecht S. 146.
11) auf diesen Unterschied weist Strutz-Boethke S. 64 hin.
12) Vgl. unten S. 35.
13) Vgl. Merk S. 117; RGZ 38, 32; RGStr 54, 70.

das Steuerrecht Eigentum stets dann unbeachtet gelassen, wenn es auf Grund eines bürgerlichrechtlich nichtigen Vertrages erworben war[14]).

Mehr Material ist der Rechtssprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichtes zu entnehmen. Namentlich bei Auslegung der preußischen Grundsteuervorschriften tauchte des öfteren die Frage auf, ob privatrechtliches Eigentum gemeint sei, wenn die Steuergesetze von „gehören" usw. sprachen. Das OVG hat trotz privatrechtlicher Grundeinstellung[15]) gerade auf diesem Gebiete einige sehr beachtliche Versuche gemacht, das Steuerrecht von der allzu großen Abhängigkeit vom Privatrecht zu lösen. Es finden sich zahlreiche Entscheidungen, die — ohne daß es eine dem § 80 RAO entsprechende Vorschrift gegeben hätte — von gleichen Gedanken beherrscht sind. Wurde anfangs mit dem Institut des Scheingeschäftes operiert[16]), so wurde allmählich von „besonderen Bedürfnissen des Steuerrechts" ausgegangen und in einzelnen Fällen einer „wirtschaftlichen Betrachtungsweise" gehuldigt. So soll der fiduziarische Eigentümer steuerrechtlich nicht als Eigentümer behandelt werden[17]). In einem anderen Falle bei einer Grundstücksveräußerung wird das Grundstück vom OVG schon als dem Erwerber gehörig behandelt, ohne daß Auflassung oder Eintragung erfolgt waren[18]). „Es muß, selbst wenn bei freiwilliger Veräußerung von Grundstücken das Eigentum nur durch die auf Grund einer Auflassung erfolgte Eintragung im Grundbuch erworben wird, ein Grundstück, sobald es auf Grund eines selbst nur mündlich abgeschlossenen Veräußerungsvertrages von dem Veräußerer dem Erwerber zu Eigentum und eigner Nutzung übergeben ist und solange der hierdurch geschaffene Zustand mit Willen des Veräußerers besteht, als steuerbares Vermögen des Erwerbers angesehen werden"[19]). Das OVG gibt dieser seiner Auffassung ferner dadurch Ausdruck, daß es seine Entscheidung überschreibt: „Bestandteile des steuerbaren Vermögens sind diejenigen Sachen und Rechte, welche der Steuerpflichtige tatsächlich und unangefochten als sein eigen besitzt"[20]).

§ 12.

II. So wird also schon früh die Frage, wer steuerrechtlich als Eigentümer anzusehen ist, auch nach anderen als privatrechtlichen

14) So RGStr 17, 9; 43, 20; anders jedoch für das Stempelrecht RGZ 98, 185; vgl. Lion S. 142, 143 und oben S. 15; „Warenlieferung": RGZ 92, 347; ähnlich 79, 108.

15) vgl. oben S. 15.

16) OVGSt 8, 29; 19, 28.

17) OVGSt 5, 143 Anm.; 16, 365; auch 14, 121.

18) OVGSt 5, 221.

19) daselbst.

20) vgl. auch OVGSt 7, 59. Vgl. im französischen Steuerrecht die Ausbildung eines besonderen steuerrechtlichen Eigentums durch den Kassationshof. Merk S. 118, Anm. 90.

Ueberlegungen entschieden. Die Frage beschäftigte dann auch den Gesetzgeber bei Schaffung der RAO. Der § 80 des Entwurfes beantwortete die Frage so:

„Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird steuerrechtlich wie ein Eigentümer behandelt. Auch sonst soll die Frage, ob jemand im Sinne der Steuergesetze als Eigentümer anzusehen oder was als zum Vermögen gehörig zu betrachten ist, nicht so sehr nach zivilrechtlichen als nach wirtschaftlichen Merkmalen beurteilt werden"[21]).

Der letztere Satz dieser Bestimmung wurde im Ausschuß der Nationalversammlung gestrichen[22]) und zwar auch, als man die gemilderte Form vorgeschlagen hatte:

„Auch sonst sollen bei der Beurteilung der Frage, ob jemand steuerrechtlich als Eigentümer anzusehen oder was als zum Vermögen gehörig zu betrachten ist, die wirtschaftlichen Merkmale nicht außer acht gelassen werden"[23]).

Man hatte diese beiden Lösungen wohl im Ergebnis für bedenklich gehalten. Denn wie der Bericht des Ausschusses zeigt[24]), wurde zwar die in der Regierungsvorlage zum Ausdruck kommende Absicht gebilligt, das Ergebnis jedoch wegen Bedenken vom Standpunkt der Rechtssicherheit und „Rechtsharmonie" für unbefriedigend erklärt. Im Prinzip jedoch hat der Ausschuß der Auffassung des Entwurfes Folge geleistet. Denn der Bericht besagt über die Gründe der Streichung des genannten Satzes weiter[25]): „Mit dieser Streichung hatte sich der Regierungsvertreter im Hinblick auf § 4 RAO zufrieden gegeben. Und in der Tat war es Wille des Ausschusses, das Ergebnis all der Ueberlegungen, die im Rahmen des § 80 keinen glücklichen Ausdruck hatten finden können, in § 4 hineinzulegen." Der Ausschuß hatte also jedenfalls die Absicht, eine dem gestrichenen Satz des Entwurfes inhaltlich entsprechende Norm aufzustellen. Und so fügte er denn seinem Bericht einige Beispiele bei, in denen die besondere Auffassung der Eigentumsfrage im Steuerrecht zum Ausdruck kommt[26]):

„Demnach hat der § 4 auch den Sinn, den wirtschaftlichen Eigentümer an Stelle des formalrechtlich gefaßten Eigentümers zur Geltung zu bringen. Eigentümer im Sinne des § 80 in Verb. mit § 4 ist der Schuldner, der im Wege der Sicherungsübereignung an Stelle der Pfandbestellung sein Eigentum oder im Wege

21) Drucks.Nat.Vers. Nr. 759 S. 19, S. 543.
22) 11. Ausschuß; vgl. Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S. 14; vgl. auch Ott StuW 22 S. 335.
23) vgl. Mrozek, Komm. 1921 § 80 und Ott StuW 22 S. 335.
24) Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S. 13, 14.
25) das. S. 3.
26) Drucks. Nr. 1460 S. 3.

der Sicherungsabtretung seine Forderung auf einen Gläubiger übertragen hat, der Verein, der mangels eigener Rechtspersönlichkeit ein ihm gehöriges Haus zu fiduziarischem Besitz auf den Namen eines Mitgliedes hat eintragen lassen, der Erwerber, der mangels Barzahlung nur unter Eigentumsvorbehalt des Verkäufers erworben hat, der Käufer eines Grundstücks, dem etwa nach Zahlung des Preises das Grundstück übergeben und aufgelassen ist, ohne daß die Eintragung im Grundbuch erfolgt wäre, ... der Erbschaftsbesitzer, der sich für den Erben hält oder für denselben gehalten werden will."

Unter diesen gesetzgeberischen Erwägungen ist also § 80 I S. 1 geltendes Recht geworden. Wie bereits angedeutet, hat man sich daran gewöhnt, vom „wirtschaftlichen Eigentum" zu sprechen, wenn man die Sonderregelung der Eigentumsfrage durch die §§ 80, 4 RAO bezeichnen will. Das Gesetz selbst gebraucht den Ausdruck „wirtschaftliches Eigentum" nicht. Und auch erst allmählich[27]) bürgerte sich der Ausdruck in der Praxis ein; die Wissenschaft folgte, wenn auch nicht ohne vereinzelten Widerspruch[28]).

§ 13.

D. Der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums".

I. Was nun unter dem wirtschaftlichen Eigentum zu verstehen ist, welche Fälle darunter zu begreifen sind, diese Frage ist in der Rechtsprechung und Rechtslehre nicht einheitlich beantwortet worden.

Darin stimmen angesichts der positiven Vorschrift des § 80 die Ansichten überein, daß die Frage, wer im Steuerrecht als Eigentümer anzusehen ist, grundsätzlich, d. h. von einigen Einzelvorschriften abgesehen[29]), nicht ausschließlich nach Privatrecht zu entscheiden ist[30]). Im übrigen sind hauptsächlich folgende Auffassungen möglich. Nach § 80 könnte einmal derjenige als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden, der bei objektiver Betrachtung der Sachlage ohne Rücksicht darauf, ob er privatrechtlicher Eigentümer ist, als Beherrscher der Sache erscheint. Oder aber derjenige wird als Eigentümer im Steuerrecht behandelt, der tatsächlich die Sache besitzt und zwar — ein subjektives Moment — mit dem Willen, wie ein Eigentümer über die Sache zu herrschen. Frag-

---

27) Die erste Entscheidung betr. den § 80 — 5, 63 — v. 25. 2. 21 kennt den Ausdruck noch nicht (vgl. auch 14, 217), er wird erstmalig gebraucht in 15, 224. In der Folge vgl. 17, 56; 18, 263; 20, 1.

28) Gegen diesen Ausdruck Boethke JW 28, 944 („Widerspruch in sich"), Karl Becker DStBl 10. Jg. S. 273; Lion S. 181; vgl. OLG München JW 28, 244.

29) § 1 des GrEStG, § 18 FinAusglGes, vgl. RFH 24, 85.

30) So auch RFH 5, 197; 13, 111; 14, 217; 18, 73 u. StuW 26 Nr. 161.

lich könnte auch sein, ob der bürgerlichrechtliche Eigenbesitzer (§ 872 BGB) der wirtschaftliche Eigentümer ist oder ob dieser Begriff unabhängig vom § 872 BGB besteht.

§ 14.

II. a) 1. Im folgenden soll zunächst die einschlägige Rechtsprechung des RFH zu unserer Frage dargestellt werden. Die Rechtsprechung ist schon früh dazu übergegangen, in den Tatbestand des wirtschaftlichen Eigentums zwei Elemente, ein objektives und ein subjektives, hineinzulegen: sie fordert neben Besitz oder tatsächlicher Herrschaft ein Willensmoment. Anfangs wurde das letztere ohne klare Formulierung, mehr unbewußt, in den Tatbestand des wirtschaftlichen Eigentums gelegt. In einem Fall, wo der Veräußerer eines Grundstückes sich das Eigentum an einer auf dem Grundstück stehenden Scheune vorbehalten hatte, bis er sie abgebrochen hätte, wo aber nach bürgerlichem Recht der Erwerber trotz des Vorbehaltes Eigentümer auch der Scheune geworden war, wurde der Veräußerer als wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne der Steuergesetze angesehen[31]). Das Willensmoment wurde jedoch nur vorsichtig angedeutet: „Wenn der Veräußerer in der Lage ist, die Scheune abzubrechen — und das sollte er nach den Parteiabreden —, so besitzt er die Scheune als ihm gehörig und ist wirtschaftlicher Eigentümer". Auch finden sich in anderen Fällen Begründungen wie: „Der Steuerpflichtige hat nie daran gedacht, die empfangene Sache zurückzugeben"[32]).

Allmählich aber wurde mit aller Klarheit ausgesprochen, daß es neben dem objektiven Herrschaftsmoment auf den Willen der Parteien ankomme[33]). Namentlich bei Grundstücksveräußerungen und Uebertragungsverträgen[34]) wird wirtschaftliches Eigentum des Erwerbers angenommen, selbst wenn die Eintragung[35]) oder gar die Auflassung[36]) noch nicht erfolgt ist. In allen diesen Fällen — sogar wenn der Kaufvertrag formnichtig ist[37]) — wird wirtschaftliches Eigentum des Erwerbers bejaht, wenn das Grundstück dem Erwerber übergeben ist und dieser nach dem Willen der Parteien wie der Eigentümer schalten und walten soll[38]).

---

31) RFH 5, 63; hiergegen Bühler JW 21 S. 604, Ott GrEStG S. 12; vgl. auch RFH 8, 89 und 13, 295.
32) RFH 18, 73.
33) RFH 14, 219; 17, 57; 18, 73; 15, 111.
34) RFH in StuW 22 S. 350.
35) RFH 18, 99; vgl. das Beispiel des Ausschusses oben S. 35.
36) RFH 18, 73.
37) so schon das OVG am 9. 10. 1919 bei Arlt DStBl 20 S. 323 ff.; dann RFH 14, 218, ähnl. 5, 197; vgl. aber 6, 334.
38) RFH 6, 334; 15, 111; 18, 73; 18, 263; 19, 114; 20, 1.

Umgekehrt wird derjenige, der zwar bürgerlichrechtlich noch Eigentümer ist, dann steuerrechtlich nicht als solcher angesehen, wenn er Besitz und Nutzungen bereits an einen Käufer oder sonstigen Erwerber mit dessen Willen hat übergehen lassen[39]). Auch der Käufer, der bewegliche Sachen auf Eigentumsvorbehalt gekauft hat, wird — wie schon im Ausschuß[40]) ausgeführt wurde — als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sein, denn er hat die Sachen im Besitz und soll nach dem Parteiwillen wie ein Eigentümer über die Sachen herrschen[41]).

Der RFH rechnet nach denselben Grundsätzen ein Grundstück, das im Eigentum eines Gesellschafters steht, aber den Gesellschaftszwecken nutzbar gemacht ist, als der Gesellschaft gehörig und sieht es im Bewertungsverfahren als Betriebsvermögen der Gesellschaft und nicht als Grundvermögen des Gesellschafters an[42]). Und so kann man von einer ständigen[43]) Rechtsprechung des RFH sprechen, wonach als wirtschaftlicher Eigentümer derjenige anzusehen ist, der nach dem Willen der Parteien wie ein Eigentümer schalten und walten soll und auch tatsächlich so schaltet.

§ 15.

2. Nun ist allerdings in der späteren Rechtsprechung die Frage aufgetaucht, ob bei Uebereignungen stets der Wille beider Parteien ausschlaggebend sei oder ob es nur auf den Willen der für die Steuer in Anspruch genommenen Partei ankomme. Der RFH hatte den Fall zu entscheiden, daß bei einem Grundstückskauf der Erwerber bereits den Besitz erlangt hatte, daß ihm aber von Seiten des Veräußerers die Auflassung verweigert wurde, da dieser noch Gegenansprüche behauptete[44]). Der RFH hat hier wirtschaftliches Eigentum des Erwerbers angenommen. Er erklärte allerdings nicht den Willen des Veräußerers für unerheblich, sondern meinte, daß der Veräußerer in Wahrheit nichts gegen den Eigentumsübergang einzuwenden hätte; er wolle durch sein Zurückhaltungsrecht lediglich einen Druck auf den Erwerber zur Erfüllung seiner Pflichten ausüben. Andererseits hat der RFH (20, 1) in einem Falle, wo der Veräußerer wegen Nichtigkeit des Kaufvertrages Rückgabe des Grundstücks von dem Erwerber klageweise verlangte, wirtschaft-

39) StuW 26 Nr. 141.
40) Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S. 3; oben S. 35.
41) so Fabisch-Krekeler RBG S. 61, Becker StuW 26 S. 654; vgl. auch RFH 19, 130 und StuW 26 N. 161.
42) StuW 26 Nr. 126, 559, 705; 29 Nr. 10 und RFH 22, 348; vgl. hierzu § 26 RBG, ferner Becker StuW 26, 1390.
43) „ständig" wird die Rechtsprechung genannt in RFH 19, 114.
44) RFH 19, 113 = StuW 26 Nr. 571.

liches Eigentum des letzteren verneint. Es fehle dem Veräußerer der Wille, den Erwerber wie einen Eigentümer schalten und walten zu lassen. Hier hat also der RFH einen übereinstimmenden Willen der Parteien gefordert. In einem ähnlichen Falle, wo auch der Veräußerer dem Erwerber — hier aber nicht klageweise, sondern außergerichtlich — die Rechtsstellung streitig machte, hat der RFH später aber wirtschaftliches Eigentum des Erwerbers bejaht[45]) mit dem Bemerken, es käme allein darauf an, ob der Erwerber den Willen habe, wie ein Eigentümer über die Sache zu herrschen. Diese Ansicht des Gerichtshofes, wonach der entgegenstehende Wille des Veräußerers außer Betracht bleibt, ist in der Literatur begrüßt worden[46]). Man hat aber verlangt, daß dies stets gelten müsse, auch wenn der Veräußerer im Klagewege die Rückgabe verlangen sollte[47]). Demgegenüber ist darauf hingewiesen worden, daß der Erwerber, wenn er im Prozeß unterliegt, nach BGB § 987 auch die Nutzung vom Zeitpunkt der Klageerhebung herausgeben müsse, daß er mithin billigerweise auch nicht die Steuern zu zahlen brauche[48]). Indessen kann m. E. die Entscheidung nicht davon abhängen, ob ein Rechtsstreit schwebt. Eine solche Auffassung erscheint willkürlich und führt zu Rechtsunsicherheiten. Man kann deswegen die Entscheidung der Frage nicht von der formellen Tatsache der Klageerhebung abhängig machen. Nur dann, wenn der Erwerber in seinem Herrschaftswillen durch die Klage schwankend werden sollte, könnte nicht mehr von seinem wirtschaftlichen Eigentum die Rede sein. Solange er aber den Herrschaftswillen hat, muß er als Steuerpflichtiger angesehen werden. Wirtschaftliches Eigentum liegt also stets dann vor, wenn der zur Steuer Herangezogene ohne Rücksicht auf den entgegenstehenden Willen anderer den Willen hat, wie ein Eigentümer mit der Sache zu schalten und zu walten und tatsächlich so schaltet und waltet.

§ 16.

b) 1. Die Bedeutsamkeit des Willensmomentes für den Tatbestand des wirtschaftlichen Eigentums wird nun von einigen Schriftstellern schlechthin geleugnet[49]). Es wird ausgeführt, daß derjenige wirtschaftlicher Eigentümer sei, der bei objektiver Betrachtung in einem eigentümerähnlichen Verhältnis zur Sache stehe. Die

45) RFH in StuW 29 Nr. 366.
46) so Becker StuW 26 S. 436, 1324; Wietfeld JW 29 S. 2414; Hagelberg JW 29, S. 2416.
47) Wietfeld JW 29 S. 2415.
48) Hagelberg JW 29 S. 2416.
49) so Arlt DStBl 2. Jg., S. 323 ff.; Mrozek-Arlt Komm. 1921 § 80; Becker StuW 26 S. 436, 1324, 1390 ff.; wohl auch Ball S. 128, 129 und Boethke JW 28, 944.

Worte des § 80, die im Hinblick auf § 4 wirtschaftlich auszulegen seien, ließen nur eine objektive Betrachtung zu[50]). Auch die neuere Gesetzgebung zeige die Tendenz, stets die objektive Gestaltung der Dinge, die „wirtschaftliche Widmung" eines Gegenstandes (so § 26 RBG), entscheiden zu lassen[51]). Demgegenüber wird aber von anderen Autoren betont, daß gerade im Steuerrecht der Wille des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden müsse[52]). Das „psychische Moment" wird neben dem Wertelement gerade als dem Steuerrecht eigentümlich bezeichnet[53]). Wie im Steuerrecht stets, so komme es eben auch bei der Eigentumsfrage entscheidend auf den wirklichen Parteiwillen an.

§ 17.

2. Dieser steuerrechtliche Meinungsgegensatz entspricht durchaus dem Gegensatz der Meinungen über die Auslegung des § 872 BGB. In dieser Vorschrift finden sich die dem § 80 fast gleichlautenden Worte „Wer eine Sache als ihm gehörend besitzt ...". Mit Recht hat hier Manigk darauf hingewiesen, daß zum Eigenbesitz vor allem der Wille gehöre, die Sache unter Ausschluß Dritter für sich allein zu haben[54]). Von anderen Schriftstellern wird ein objektiver Standpunkt vertreten[55]). Eigenbesitzer sei derjenige, der den äußeren Anschein des Eigentümers habe, oder nach anderer Auffassung, wer Besitz habe mit dem Zwecke der Ausübung der Eigentumsrechte. Unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte[56]) hat aber Manigk überzeugend nachgewiesen, daß es gerade auf den Willen des Besitzers ankommt. Der „Zweck" sei auch ein subjektives Element[57]). Die äußeren Umstände aber kommen nur als Indiz für den Willen in Betracht[58]). Es sei ein sich durch die ganze Zivilrechtslehre hindurchziehender Irrtum, auf Vorgänge wie Eigenbesitzerwerb die Vorschriften über Willenserklärungen anzuwenden[59]). Beim Eigenbesitzerwerb aber liege keine Willenserklärung vor, sondern ein anderer Vorgang, bei dem es entscheidend auf den inneren Willen ankomme.

50) so Arlt DStBl 2. Jg. S. 323 ff.
51) so Becker StuW 26 S. 1159, insbes. S. 1390.
52) so schon Ott StuW 22 S. 325 ff., 427 ff.; ähnl. Fabisch-Krekeler S. 61.
53) Bank StuW 25 S. 1023 ff.
54) Manigk, Anwendungsgebiet, S. 108, S. 128; Archiv f. bürg. Recht 25 S. 316 ff.; Willenserklärung und Willensgeschäft S. 546.
55) Dernburg, Sachenrecht 1904 S. 47 und Auerbach, Rostocker Studien 1905 III, 3; auch Fischer, § 872, Nr. 1, vgl. Martin Wolff, Sachenrecht, § 7 Seite 21.
56) Protokolle der Komm. II. Lesg. von Achilles Bd. III S. 227, Protokoll Nr. 202.
57) Manigk, Arch. f. bürg. Recht 25 S. 319.
58) a. a. O. S. 320 und 319.
59) a. a. O. S. 321.

§ 18.

3. Die Manigksche Lehre ist die herrschende geworden[60]). Ihr hat sich das Reichsgericht angeschlossen: „Eigenbesitzer ist, wer die Sache mit dem Willen, ihr Eigentümer zu sein, inne hat"[61]). Und gerade im Steuerrecht muß das Zurückgehen auf den wahren Parteiwillen als der Sache entsprechend bezeichnet werden. Nicht wegen der ähnlichen Behandlung des fast gleichlautenden § 872 BGB[62]), sondern rein aus dem Gedanken des § 4 RAO heraus ergibt sich, wie mit Recht bemerkt wird[63]), das Willensmoment als notwendiges Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Eigentums. Wenn nach § 4 im Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgebend sein soll, so heißt das, die wirtschaftliche Lage, wie sie sich aus dem Willen der Beteiligten ergibt[64]), erfassen. Denn daß dem Willen der Parteien eine entscheidende Rolle zugemessen wird, bedeutet gerade eine Würdigung sämtlicher zwischen den Parteien bestehenden wirtschaftlichen Beziehungen.

Die Vorgeschichte des Problems bestätigt dieses Ergebnis. Wenn schon das OVG[65]) ohne § 4, ohne § 80, denjenigen als steuerpflichtig genannt hat, der nach dem Willen der Parteien über die Sache herrschen soll, so muß das umsomehr für das geltende Recht zutreffen, wo durch ausdrückliche Vorschrift auf die Erfassung der wahren wirtschaftlichen Lage hingewiesen ist.

So ist also der Wille des Steuerpflichtigen bedeutungsvoll. Er ist aus den gesamten Tatumständen zu erforschen. Ein solcher Weg bietet sich — das sei nebenbei bemerkt — in der Praxis beispielsweise bei der Steuerveranlagung von Gewerbetreibenden, indem aus der Bilanz Rückschlüsse auf den Willen gezogen werden können[66]).

§ 19.

c.) Neben dem Willensmoment wird mit Recht stets eine tatsächliche Beziehung, ein objektives Moment, zwischen Person und Sache gefordert[67]). So verneint der RFH dann wirtschaftliches Eigentum, wenn bei einer Veräußerung die Nutzungen noch nicht auf den Erwerber übergegangen sind[68]). Denn ohne Nutzungs-

60) vgl. d. Lit. bei Manigk a. a. O. S. 316 ff. unter II. Ferner Biermann, § 872, Bem. 2, S. 56 f.; Staudinger Bd. III, 1 S. 81 Bem. 2a; Planck § 872, Bem. 2b; Hedemann § 44 I b, S. 444.

61) RGZ 54, 135.

62) Wie sich zeigen wird, ist der Inhalt des § 80 nicht mit dem des § 872 identisch, vgl. unten S. 43.

63) schon Ott StuW 22, 325 ff.; ferner Fabisch-Krekeler S. 61 ff.; Hachenburg StuW S. 990 ff.; a. A. Arlt DStBl II. Jg. S. 323 ff.

64) so treffend RFH 14, 217.

65) OVGSt 5, 221; vgl. oben S. 33.

66) So z. Bsp. RFH 15, 111; vgl. Becker StuW 26 S. 654.

67) RFH 18, 101; vgl. auch 18, 263 und RFH in RStBl 29 S. 504.

68) StuW 26 Nr. 141; RFH 18, 263 .

möglichkeit kann der Erwerber nicht wie ein Eigentümer mit der Sache schalten und walten. Auch wäre es z. Bsp. höchst unbillig, wollte man den Eigentümer einer Sache besteuern, obwohl ihm dieselbe unwiderbringlich[69]) gestohlen oder abhanden gekommen ist[70]). Andererseits muß der Erbschaftsbesitzer, wie Becker häufig betont[71]), als wirtschaftlicher Eigentümer gelten, auch wenn sich herausstellt, daß andere Personen Erben sind. Eine nähere Erörterung darüber, wie die „tatsächlichen Beziehungen" gestaltet sein müssen, soll hier noch nicht erfolgen. Grundsätzlich — soviel sei hier gesagt — ist dabei an Besitz des wirtschaftlichen Eigentümers zu denken. Das wird in Rechtslehre und Rechtsprechung vielfach betont[72]). Und wenn der § 80 sagt: „Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt..", so scheint er diese Auffassung zu bestätigen. Hierüber soll näheres unten noch ausgeführt werden.

§ 20.

III. a) Wirtschaftlicher Eigentümer ist nach unserem bisherigen Ergebnis derjenige, der mit dem Willen, wie ein Eigentümer zu herrschen, tatsächlich so herrscht. Soll er aber wie ein Eigentümer schalten und walten, so leuchtet ein, daß nicht als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann, wem eine fremde Sache nur zum Gebrauch und zur Nutzung überlassen ist. So wird vom RFH wirtschaftliches Eigentum verneint bei Miete[73]) oder, wenn einem der Mieteigentümer in einem mieteähnlichen Verhältnis der Gebrauch der ganzen Sache oder ihre Mitbenutzung im Geschäftsbetrieb gestattet wird[74]). Auch der Pächter[75]) und der Nießbraucher[76]) sind nach der Rechtsprechung nicht wirtschaftliche Eigentümer. Und beispielsweise die Baulichkeiten, die der Pächter auf dem Pachtland errichtet, werden steuerrechtlich grundsätzlich dem Verpächter zugerechnet. Dasselbe ist nach Auffassung des RFH selbst dann der Fall, wenn ein staatliches Bad einer Gesellschaft auf Jahre verpachtet wird und die Gesellschaft daselbst ein Kurhaus errichtet[77]). Anders aber wird entschieden, wenn die Gebäude lediglich im Interesse des Pächters errichtet sind. Hier wird der

---

69) anders, wenn sie nur vorübergehend abhanden gekommen ist, vgl. Anm. 125.
70) so Becker StuW 24 S. 169 Anm.; vgl. auch RGSt 54, 70 f.
71) Becker a. a. O.
72) so Friesecke JW 26 S. 537; RFH in StuW 26 S. 1951.
73) StuW 27 Nr. 502 und RFH 20, 265; aus neuester Zeit (31. 1. 1930) Mrozekkartei § 80 Nr. 31 und 32.
74) RFH 17, 56.
75) RFH 17, 56 und StuW 27 S. 376.
76) RFH 19, 156 und StuW 26 Nr. 424.
77) StuW 27 Nr. 460.

Pächter trotz mangelndem privatrechtlichen Eigentum als wirtschaftlicher Eigentümer der Gebäude angesehen[78]). In einem Fall[79]), wo eine Reederei von der Stadt das Rheinufergelände auf Jahre hinaus gepachtet und daselbst Güterschuppen errichtet hatte, wurde vom RFH steuerrechtlich die Reederei als Eigentümerin der Schuppen in Anspruch genommen. Bei Pacht mit Inventar zum Schätzwert gilt ebenfalls der Pächter als wirtschaftlicher Eigentümer, wobei der RFH ausführt, der Pächter habe das größere Interese am Bestande des Inventars[80]).

Dies alles sind aber Sonderfälle. Grundsätzlich wird, wie gesagt, der P ä c h t e r nicht als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen. Nur wenn mit dem Pachtvertrage besondere weitere Abreden verbunden sind, dann kann unter Umständen die Stellung des Pächters zu der eines wirtschaftlichen Eigentümers werden. Das wurde in einem Falle von der Rechtsprechung angenommen, wo dem Steuerpflichtigen auf 30 Jahre ein Tonausbeutungsrecht eingeräumt war, verbunden mit dem auf dieselbe Zeit bindenden Kaufangebot bezüglich des Grundstücks[81]). Und auch, wenn dem Nießbraucher Vollmacht zur Veräußerung des Grundstücks, evtl. auch an sich selbst, erteilt wird, wird er als wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks angesehen[82]).

Hatten wir festgestellt, daß der Nießbrauch aber sonst an sich nicht als wirtschaftliches Eigentum vom RFH betrachtet wird, so müssen wir bei der Betrachtung der folgenden Entscheidungen eine nicht ganz folgerichtige Stellungnahme des Gerichtshofes bemerken. Der RFH sagt nämlich: der Uebergeber, der sich im Uebertragsvertrag die Verwaltung und Nutznießung vorbehält, kann für die Einkommensteuer wie der Eigentümer behandelt werden[83]). Und gewisse nießbrauchsähnliche landesrechtliche Rechtsverhältnisse[84]) werden als Fälle wirtschaftlichen Eigentums angesehen. Zum Teil stützen sich diese Entscheidungen auf § 80 I S. 2, wo kraft ausdrücklicher Vorschrift gewisse Figuren wie der Vorerbe, der Fideikommißinhaber usw. steuerrechtlich ebenfalls dem wirtschaftlichen Eigentümer nach Satz 1[85]) gleichgestellt werden[86]). Bei der mecklenburgischen Erbpacht läßt es eine Entscheidung des RFH dahingestellt, ob die Besteuerung des Erbpächters nach Satz 1 oder 2 des

78) StuW 26 Nr. 413.
79) RStBl 29 S. 504.
80) StuW 27 S. 255. Becker schenkt diesem Urteil „eingehende Beachtung".
81) RFH 7, 181; hier wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 6 GrEStG.
82) RFH 12, 298.
83) RFH in StuW 28 Nr. 453.
84) die „Hauswirtstelle" (StuW 22, 975), die Erbjungfer (19, 155) im mecklenburg. Lehnsrecht u. RFH StuW 26 Nr. 423 aus dem württ. Recht.
85) Satz 2 ist eine Einschränkung des Satz 1; vgl. Becker RAO, § 80 Nr. 2.
86) so RFH 19, 155 und StuW 26 Nr. 423.

§ 80 I erfolgt[87]). Und in der Entscheidung über die sog. „Hauswirtstelle" im mecklenburgischen Landesrecht[88]) führt der RFH aus, man könne zwar nicht sagen, daß der Hauswirt das Gut als ihm gehörig besitze, aber man müsse aus allgemeinen wirtschaftlichen Erwägungen heraus seine Steuerpflicht folgern, was auch dem gesetzgeberischen Willen entspreche[89]).

Man wird daher nicht allgemein sagen können, daß der Nießbraucher nie als steuerrechtlicher Eigentümer behandelt werden könnte, sondern wird vorbehaltlich der Berücksichtigung von Sonderabreden und landesrechtlichen Besonderheiten nur grundsätzlich als Regel aufstellen können, daß eine bloße Nutznießung an sich noch nicht die Annahme wirtschaftlichen Eigentums rechtfertigt.

§ 21.

b) Im vorstehenden hatten wir als Ergebnis festgestellt, daß das wirtschaftliche Eigentum ein objektives und ein subjektives Merkmal erfordert. Wir hatten weiter gesehen, daß in Fällen bloßer Gebrauchsüberlassung und Nutznießung wirtschaftliches Eigentum nicht vorliegt. Hier könnte nun der Gedanke auftauchen, daß wirtschaftliches Eigentum mit dem Begriff des Eigenbesitzes im Sinne des § 872 BGB identisch sei. Der Gedanke ist um so verführerischer, als einmal die maßgebenden Vorschriften fast wörtlich übereinstimmen:

§ 80 Wer einen G e g e n s t a n d als ihm g e h ö r i g besitzt, wird usw.

§ 872 Wer eine S a c h e als ihm g e h ö r e n d besitzt usw.

Auch wurde von uns als ein beiden Begriffen immanentes Moment der Parteiwille festgestellt. Die Entscheidungen des RFH sprechen denn auch vielfach von „Eigenbesitz", um den Eigentumsbegriff nach § 80 zu umschreiben[90]). Andere Entscheidungen erklären, daß namentlich der Eigenbesitzer bezw. lediglich der Eigenbesitzer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei[91]). § 80 stelle den Besitz dem Eigentum nur für die Fälle des Eigenbesitzes gleich[92]). Und in der Literatur wird häufig wirtschaftliches Eigentum mit der Begründung abgelehnt, daß kein Eigenbesitz vorliege[93]). Einige

87) StuW 27 Nr. 85.
88) StuW 22 S. 975.
89) eine Begründung, die sich Becker recht häufig zu eigen macht; vgl. StuW 28 S. 887.
90) so z. Bsp. RFH 18, 73 i. d. Ueberschrift.
91) RFH StuW 22 S. 883; 22 S. 711; RFH 18, 73; 18, 263; 22, 348; OLG Berlin JW 27 S. 1774; Frankfurt JW 28, 2158.
92) so RFH 11, 145.
93) Erler DStZ 27 S. 42 f. unter C; Bühler JW 21 S. 604; Arlt Komm. 1924 § 80 und die bei Friesecke DStBl 27 S. 664 zitierten; vgl. auch Martin Wolff, Sachenrecht § 7 I; a. A. Ott, GrEStG S. 7.

Schriftsteller, insbesondere Hensel[94]), fordern mit aller Schärfe, daß lediglich der bürgerlichrechtliche Eigenbesitzer durch § 80 getroffen würde; sie warnen aus rechtsstaatlichen Gründen davor, den § 80 über den Rahmen des sich mit § 872 deckenden Wortlautes hinaus auszulegen[95]).

Die Rechtsprechung des RFH ist indessen nicht einheitlich. Es lassen sich auch zahlreiche Entscheidungen finden, in denen wirtschaftliches Eigentum angenommen ist, ohne daß bürgerlichrechtlich Eigenbesitz vorgelegen hätte[96]). In gewissen Fälllen ist z. Bsp. ein ausländischer Darlehnsgeber, der am Bestand eines inländischen Grundstückes interessiert war, als wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks angesehen worden, obwohl er m. E. kaum als Eigenbesitzer angesprochen werden kann[97]). In der Literatur wird diese Entscheidung gebilligt mit der Begründung, obwohl zwar Eigenbesitz nicht vorliege, müsse dennoch aus allgemeinen wirtschaftlichen Erwägungen steuerrechtliches Eigentum angenommen werden[98]). In diesen Ausführungen wird also wirtschaftliches Eigentum und Eigenbesitz nicht gleichgestellt. Ganz deutlich aber spricht Boethke diesen Gedanken aus[99]): es sei fraglich, ob § 80 den Eigenbesitz im Sinne des § 872 BGB meine. Der RFH habe nie diese Frage entschieden, er sei stets eigene Wege bei der Auslegung des § 80 gegangen. Dies bestätigen auch einige andere Entscheidungen des RFH. Gerade der weiter oben schon erwähnte Fall[100]), wo der Verkäufer Nichtigkeit des Kaufvertrages geltend macht, der Erwerber aber auf seiner Besitzstellung beharrt und wo der RFH den Erwerber trotz seines offenbaren Eigenbesitzes nicht als wirtschaftlichen Eigentümer gelten lassen will, zeigt, daß der RFH auf Eigenbesitz i. S. des BGB keinen entscheidenden Wert legt. Und auch darauf wird mit Recht hingewiesen, daß in der Entscheidung des RFH 5, 63[101]) der Veräußerer, der sich den Abbruch der Scheune vorbehalten hatte, o h n e E i g e n b e s i t z e r zu sein, als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen wurde.

So hat der RFH, wie noch durch weitere Beispiele sich belegen ließe[102]), keineswegs einheitlich den Eigenbesitz als das entschei-

94) Hensel, Lehrb. S. 50.

95) Ott StuW 22 S. 336, 337 unter Hinweis auf die Bedenken des Ausschusses, Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S. 14; a. A. Ott, GrEStG, S. 7.

96) StuW 22 S. 975; 27 S. 722 und RFH 11, 145, auch 18, 99.

97) StuW 27 S. 722.

98) Becker StuW 28 S. 886; vgl. auch Frie S. 90.

99) Boethke DStBl 29 S. 727.

100) RFH 20, 1.

101) vgl. Bühler JW 21 S. 604; Ott StuW 22 S. 427 ff.; ähnl. Ott, GrEStG S. 12; vgl. RFH 8, 89 und 13, 295.

102) RFH 12, 298; StuW 27 Nr. 85; 26 Nr. 161; 28 Nr. 453: der Nießbraucher, der Verkaufsvollmacht hat, der Erbpächter und der Abzahlungskäufer.

dende Merkmal des wirtschaftlichen Eigentums angesehen. Wie sich zeigen wird, hat der RFH bei der so umstrittenen Frage des fiduziarischen Eigentums (Treuhand- und Sicherungseigentums) wirtschaftliches Eigentum des Treugebers[103]) angenommen, während dies gerade von anderer Seite mit dem Hinweis bekämpft worden ist, der Treugeber sei nicht Eigenbesitzer[104]). Und es erscheint auch richtig, in bestimmten Fällen, wie z. Bsp. beim Treugeber oder beim Käufer auf Eigentumsvorbehalt, steuerrechtliches Eigentum anzunehmen, selbst wenn diese Personen nicht Eigenbesitzer sind. Das wird auch von denen zugegeben, die auf den Eigenbesitz sonst das entscheidende Gewicht legen[105]).

§ 22.

c) Aber auch innere Gründe sprechen dagegen, den wirtschaftlichen Eigentümer i. S. des § 80 RAO mit dem Eigenbesitzer des § 872 BGB gleichzusetzen. Zunächst hätte das Gesetz, wenn diese Auffassung richtig wäre, den Wortlaut des § 80 wohl ausdrücklich dahin formuliert: der Eigenbesitzer wird i. S. der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt. Und auch der Wille des Gesetzgebers ging dahin, einen eigenen steuerrechtlichen Begriff des Eigentums aufzustellen. Denn, wie wir sahen, wurde der Satz des Entwurfes, wonach die Eigentumsfrage im Steuerrecht überhaupt nicht so sehr nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu entscheiden sei, nur — als entbehrlich — gestrichen, weil derselbe Gedanke schon in § 4 enthalten sei[106]). § 80 ist also unabhängig vom Zivilrecht, unabhängig von § 872 BGB auszulegen. Gelangten wir oben allgemein zu dem Ergebnis, daß die privatrechtlichen Rechtssätze und Begriffe im Einzelfall steuerrechtlich dann unbeachtlich seien, wenn die einzelne Steuernorm nach Sinn und Zusammenhang es gebiete, so muß dies gerade hier gelten, wo schon der Wortlaut (§ 80) gegen eine Anwendung der privatrechtlichen Bestimmung des § 872 spricht: Denn wenn im § 80 davon gesprochen wird, daß jemand einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, so zeigt das, daß nicht nur der auf Besitz einer Sache gerichtete Eigenbesitz des § 872 gemeint ist. Ob auch von einem wirtschaftlichen Eigentum an einer Forderung gesprochen werden kann, soll dahingestellt bleiben. Jedenfalls steht fest: der Umfang des § 80 geht über den des Eigenbesitzes nach § 872 hinaus.

---

103) vgl. RFH 19, 21 und 19, 126.

104) RGZ 124, 73; LG III Berlin JW 27, 1774; vgl. dazu Erler DStZ 27 S. 42 ff.; vgl. auch Frie S. 90: „Im Verkehr wird die streng rechtliche Scheidung zwischen Eigenbesitz und Fremdbesitz nicht gemacht."

105) Becker StuW 28 S. 886 im Hinblick auf RFH StuW 28 Nr. 453; vgl. auch StuW 26 S. 1324.

106) vgl. Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S. 3.

Es ist demnach festzuhalten, daß der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums zwar in Besitz- und Willensmoment große Berührungspunkte mit dem Eigenbesitz des § 872 hat, daß aber beide Begriffe nicht identisch sind.

§ 23.

IV. Die Richtigkeit des gewonnenen Ergebnisses zeigt sich insbesondere, wenn wir in eine nähere Prüfung des subjektiven und objektiven Momentes eintreten. Für den Eigenbesitz des BGB fordert man mit Recht, daß der Eigenbesitzer unter keinen Umständen das Eigentumsrecht eines anderen an der Sache anerkennt[107]). Die Meinung[108]), daß der Wille des Eigenbesitzers stets auf eine eigentümerähnliche Stellung gerichtet sei, wurde von Manigk abgelehnt[109]). Der gutgläubige Erwerber einer Sache will Eigentum, nicht nur eine eigentümerähnliche Stellung erlangen. Erkennt aber der Besitzer das Eigentum eines anderen an, so kann er zivilrechtlich nicht als Eigenbesitzer bezeichnet werden, sondern ist Fremdbesitzer.

Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums i. S. des § 80 RAO muß dagegen weiter gefaßt werden. Der RFH, der auch in dieser Beziehung nicht immer folgerichtig gewesen ist, scheint zwar stellenweise von der gegenteiligen Auffassung auszugehen, wenn er wirtschaftliches Eigentum ablehnt, weil der betreffende Besitzer das Eigentum eines anderen anerkennt[110]). Andererseits aber nimmt der RFH in zahlreichen verschiedenartigen Fällen wirtschaftliches Eigentum an, wo der wirtschaftliche Eigentümer das Bestehen des privatrechtlichen Eigentums eines anderen nicht bestreiten kann. So wird vom RFH als wirtschaftlicher Eigentümer der Käufer bezeichnet, der unter Eigentumsvorbehalt Waren gekauft[111]) oder aus anderen Gründen dem Veräußerer noch das formelle Eigentum belassen hat[112]). Ferner der Nießbraucher, der Verkaufsvollmacht erhalten hat[113]), der Erbpächter, der das Obereigentum eines anderen ach-

---

107) Manigk, Anwendungsgebiet S. 108.
108) Planck, BGB § 872.
109) Manigk a. a. O. S. 128, 129, 132 und 134.
110) StuW 22 S. 975: „... wenn er auch nicht als ihm gehörig besitzt (§ 80), weil er das formale Eigentum eines anderen anerkennt ..." und RFH StuW 26 Nr. 422: „Wirtschaftliches Eigentum liegt hauptsächlich (!) dann vor, wenn der Besitzer das Bestehen des Eigentums eines anderen nicht anerkennt"; vgl. dazu auch Becker StuW 26 S. 1324, ähnl. auch RGZ 124, 73 und OLG Berlin JW 27, 1774; vgl. insbes. OLG Frankfurt JW 28 S. 2158, wo sogar verlangt wird, daß der Steuerpflichtige sich für den Eigentümer halte!
111) vgl. oben S. 37; vgl. Ausschußber. S. 3; Fabisch S. 5, 61.
112) vgl. oben S. 36; vgl. RFH 18, 73.
113) vgl. oben S. 42; vgl. RFH 12, 298.

tet[114]). Hier überall und besonders bei der noch zu behandelnden Sicherungsübereignung[115]) werden vom RFH als wirtschaftliche Eigentümer Personen bezeichnet, die in jeder Weise das formale Eigentum eines anderen (des Verkäufers, Verpächters oder Sicherungsgläubigers) anerkennen; sie denken nicht daran, das Eigentum des anderen in Abrede zu stellen. Man muß daher die für das Zivilrecht berechtigte Forderung des Eigentümerwillens für das Steuerrecht als zu eng bezeichnen. Einzelne Entscheidungen sprechen denn auch vorsichtiger davon, daß ein Wille zum eigentümerähnlichen Besitz genüge[116]). Und auch die in vielen Entscheidungen wiederkehrende Formulierung[117]):

> wer nach dem Willen der Parteien wie ein Eigentümer schalten soll usw.

scheint dem zu entsprechen. Sieht man aber ein, daß jene oben genannten Abzahlungskäufer usw. gerechterweise als steuerpflichtige Personen in Betracht kommen, so muß man die Richtigkeit der hier vertretenen Auffassung zugeben. Die Tatsache, daß der Steuerpflichtige das formale Eigentum eines anderen anerkennt, ist in der Tat unerheblich; denn steuerwürdig kann nur der Umstand sein, daß der Steuerpflichtige den Willen hat, in einer eigentümerähnlichen Weise über den Gegenstand zu herrschen und daß er tatsächlich so herrscht. Dies gilt sowohl in subjektiver wie auch in objektiver Beziehung. Dabei bedeutet die „eigentümerähnliche" Verfügungsmacht, daß der in Betracht kommenden Person die Befugnisse des Eigentümers im wesentlichen übertragen sind. „Ganz wird und braucht der Berechtigte den Status des Eigentümers nicht zu erreichen"[118]). Ohne Rücksicht also darauf, ob der Steuerpflichtige Eigenbesitzer ist oder nicht bezw. das formale Eigentum eines anderen anerkennt oder nicht, ist wirtschaftliches Eigentum anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige mit dem Willen, ähnlich wie ein Eigentümer mit der Sache zu schalten, tatsächlich mit ihr so schaltet und waltet.

§ 24.

V. Wie die objektiven, tatsächlichen Beziehungen zwischen Person und Sache gestaltet sein müssen, bedarf noch näherer Erläuterung. Der Wortlaut des § 80 verlangt „Besitz". Im allgemeinen wird auch in den Fällen des wirtschaftlichen Eigentums stets Besitz

---

114) vgl. oben S. 42; vgl. StuW 27 Nr. 85.
115) vgl. unten S. 53; vgl. RFH 19, 126; andere Gerichte wollen wirtschaftliches Eigentum des Sicherungsnehmers ablehnen. So OLG Berlin JW 27, 1774.
116) StuW 26 S. 705; vgl. Ott, GrEStG S. 156.
117) vgl. oben S. 37.
118) so Ott, GrEStG S. 156 Nr. 7.

vorliegen[119]). Indessen kann nicht lediglich an den bürgerlichrechtlichen Besitzbegriff gedacht sein. Denn nach § 80 können, wie bereits festgestellt wurde[120]), auch Forderungen („... Gegenstand ... besitzt") vom Besitz ergriffen werden[121]), während der bürgerlichrechtliche Besitzbegriff ausschließlich sich auf Sachen erstreckt. Aus dem Gesetz also selbst ergibt sich klar und eindeutig, daß nicht der privatrechtliche Besitzbegriff gemeint ist. Es liegt hier einer der Fälle vor, wo nach dem von uns oben gewonnenen Ergebnis der privatrechtliche Ausdruck nicht im privatrechtlichen Sinne auszulegen ist[122]). Bei den fiduziarischen Rechtsverhältnissen werden einzelne Fälle erörtert werden, in denen wirtschaftliches Eigentum richtigerweise anzunehmen ist, ohne daß Besitz vorliegt[123]).

Nun gibt es aber auch andere Fälle, in denen vom RFH Vermögensgegenstände dem Steuerpflichtigen mit Recht zugerechnet werden, obwohl sie im Augenblick der Besteuerung nicht in seinem Besitz sind. Solche Entscheidungen erklären sich aber, wie unten gezeigt werden soll, auf andere Weise. Ist z. Bsp. bei einem Grundstückskauf das Grundstück bereits an den Erwerber aufgelassen und auf seinen Namen eingetragen, fehlt also lediglich die tatsächliche Uebergabe, der Besitz, dann ist dennoch der Erwerber als steuerrechtlicher Eigentümer vom RFH angesehen worden[124]). Die fehlende Besitzübertragung tritt hier trotz ihrer grundsätzlichen Bedeutsamkeit hinter der vollzogenen Auflassung und Eintragung zurück. Hier kommt es also entscheidend auf die bereits vollzogene Eigentumsübertragung an. So hat auch der RFH kein Bedenken getragen, den Gutseigentümer zu besteuern, auch wenn vorübergehend eine fremde Truppenabteilung den Pächter vertrieben und ihm den Besitz genommen hatte[125]). Der Grundeigentümer, dessen Grundstück von Soldaten besetzt ist, ist demnach auf Grund seines ihm verbliebenen formalen Eigentums besteuert worden. Der Verlust des Besitzes von nur vorübergehender Dauer tritt wirtschaftlich zurück[126]). Man muß sich überhaupt vor einer Ueberspannung des Prinzips hüten, daß es im Steuerrecht in allen Fällen entscheidend auf Besitz ankomme. Wenn Umstände vorübergehend die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen beeinträchtigen, wird die

---

119) so Friesecke JW 26 S. 537; vgl. hierzu RFH 18, 263 u. RFH in RStBl 29 S. 504 und StuW 26 S. 1951.

120) vgl. oben S. 45.

121) so Karl Becker DStBl 1927 S. 271 f.

122) vgl. oben S. 28, 29.

123) vgl. unten S. 52 und RFH 19, 21. Andere Fälle StuW 27 S. 719; s. auch Arlt DStBl 20 S. 323 ff.; Erler DStZ 27 S. 42 ff.; Becker StuW 27 S. 887 und 28 S. 101.

124) RFH 11, 145.

125) StuW 23 S. 372.

126) ähnl. RFH 11, 145.

Steuerbehörde sich trotzdem mit Recht an ihn auf Grund seiner privatrechtlichen Stellung als Eigentümer halten. Denn der Tatbestand des § 80 stellt nur eine Sonderregelung für den Fall dar, daß privatrechtliches Eigentum und wirtschaftliches Eigentum auseinandergehen[127]). So sagt der Kommentar von Mrozek[128]): Grundsätzlich ist der bürgerlichrechtliche Eigentümer auch steuerrechtlicher Eigentümer. Nur wenn wirtschaftlich ein anderer als Eigentümer anzusehen ist, so soll dieser gem. § 80 RAO als steuerpflichtig gelten. Im Zweifel wird also auch im Steuerrecht der privatrechtliche Eigentümer in Anspruch zu nehmen sein.

§ 25.

VI. Zusammenfassend ist als Ergebnis unserer Betrachtungen festzustellen:

1. Die Eigentumsfrage ist im Steuerrecht nicht ausschließlich nach privatrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen.
2. Zwar hat sich die Steuerbehörde zunächst an den privatrechtlichen Eigentümer zu halten. An Stelle des formalen Eigentümers ist jedoch eine andere Person zu besteuern, wenn sie nach folgenden Gesichtspunkten als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann:
   a) In objektiver Hinsicht muß eine tatsächliche Herrschaft, wenn auch nicht rechtliche Vollherrschaft, über die zu besteuernde Sache, im allgemeinen Besitz vorliegen.
   b) Die betreffende Person muß — subjektiv — den Willen haben, im wesentlichen wie ein Eigentümer über die Sache zu herrschen.
   c) Der Wille dritter Personen, insbesondere der Vertragspartner, ist unerheblich.
   d) Eigenbesitz i. S. des § 872 BGB ist nicht erforderlich, und es kommt auch nicht darauf an, ob der wirtschaftliche Eigentümer das privatrechtliche Eigentum eines anderen anerkennt oder nicht.

§ 26.

E. Das wirtschaftliche Eigentum bei den fiduziarischen Rechtsverhältnissen.

I. Im folgenden soll nun das für den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums gewonnene Ergebnis an den besonders typischen Fällen der fiduziarischen Rechtsverhältnisse noch vertieft werden. Die fiduziarischen Rechtsverhältnisse sind besonders ge-

127) so OLG München JW 28, 245; ähnl. auch Lion S. 161.
128) Mrozek-Arlt, RAO, 1924 § 80; vgl. Ott, GrEStG S. 7.

eignet, unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums betrachtet zu werden. Bei ihnen wird nämlich durch Vertrag der einen Partei ein größerer Umfang an Rechten gewährt, als es Zweck und wirtschaftliche Bedeutung des Geschäftes erfordern. So wird z. Bsp. häufig Eigentum auf die eine Partei übertragen, jedoch geschieht dieses nur formell; nach Zweck und Ziel des Vertrages bleibt wirtschaftlich das Eigentum bei der anderen Partei. Man bezeichnet das fiduziarische Rechtsverhältnis gewöhnlich als Treuhandverhältnis. Dieser Ausdruck soll demgemäß im folgenden verwandt werden; man muß sich jedoch darüber klar sein, daß er häufig in einem weiteren Sinne gebraucht wird und oft zur Bezeichnung von bloßen Vollmachts-, Vertretungs- oder Verwaltungsverhältnissen dient[129]). Das Reichsgericht definiert: „Ein Treuhandverhältnis liegt vor, wenn die eine der Parteien (Treugeber) aus ihrem Vermögen der anderen Partei (Treuhänder) einen Gegenstand zu treuen Händen anvertraut, d. h. übereignet, und zwar derart, daß der Treuhänder das übertragene Recht im eigenen Namen ausüben, aber dabei nicht zu seinem, sondern des Treugebers Vorteile handeln soll"[130]). Der RFH sagt ähnlich: „Der Treuhänder tritt nach außen als Eigentümer auf, während es im Innenverhältnis so angesehen wird, als sei der Treugeber noch Eigentümer"[131])[132]). Bei jedem Treuhandverhältnis handelt es sich um zwei ihrer Natur nach verschiedene Verträge: die Uebertragung von Sachen oder Rechten seitens des Treugebers auf den Treuhänder und andererseits den Verpflichtungsvertrag, durch den der Treugeber gegenüber dem Treuhänder seine Interessen festlegt und sichert[133]).

Der Begriff des Treuhänders ist, wie der RFH sagt[134]), kein juristischer oder fester wirtschaftlicher Begriff. Andererseits läßt er sich insoweit abgrenzen, als nicht alle Fälle fremder Interessenwahrnehmung darunter gerechnet werden können[135]). Hier jedenfalls sollen nur solche Treuhandverhältnisse behandelt werden, wo der einen Partei formalrechtlich Eigentum übertragen ist mit der Einschränkung, daß sie dabei im Innenverhältnis verpflichtet ist, stets die Interessen der anderen Partei zu wahren.

---

129) vgl. die Bezeichng. „Treuhand-Verwaltung". Oft heißt Treuhänder nichts anderes als Sachwalter. Vgl. auch Klausing, Art. „Fiduziarische Rechtsgeschäfte" im Rechtsvergleich. Handwb. Bd. III S. 368 A I 2.

130) RGZ 84, 214, ähnl. sagt der RFH 19, 25 oben: „. . nicht im eigenen Interesse ausüben soll."

131) RFH StuW 26 S. 127.

132) vgl. auch RGZ 91, 16; 103, 199.

133) so RFH 19, 21.

134) RFH 17, 258.

135) Nicht z. Bsp. der Kommissionär, vgl. Erler DStZ 27, 42 ff.; nicht der stille Stellvertreter, vgl. Stein-Jonas § 771 Anm. 34; vgl. aber RFH 18, 90.

In der Literatur werden mehrere Arten von Treuhandverhältnissen unterschieden, je nachdem ob das Treuhandverhältnis ausschließlich im Interesse des Treugebers oder daneben auch im Interesse des Treuhänders (wie bei der Sicherungsübereignung) gebildet ist[136]). Zunächst soll die erstere Gruppe, namentlich die der Treuhandverhältnisse zu Verwaltungszwecken, hier untersucht werden.

Das Treuhandvermögen besteht aus den vom Treugeber an den Treuhänder übertragenen Rechten und denjenigen Werten, die der Treuhänder mit den ihm überlassenen Mitteln für Rechnung des Treugebers erworben hat[137]). Die steuerrechtliche Beurteilung der verschiedenen Uebertragungsakte soll unten gewürdigt werden[138]). Die zunächst zu erörternde Frage, wie das Treuhandvermögen selbst zu besteuern ist, wurde vom RFH grundlegend in der Entscheidung 19, 21 entschieden. Vorher war bereits einmal gesagt worden, daß die Gegenstände, die jemand nur als Treuhänder besitzt, nicht zu seinem Vermögen gerechnet werden könnten, weil dem Aktivum das Passivum der schuldrechtlichen Verpflichtung gegenüberstehe[139]). In einem Fall, wo eine Witwe ihren Söhnen ihre Grundstücke übertrug, lediglich jedoch aus dem Grunde, um nicht nach außen als Grundeigentümerin aufzutreten — sie behielt sich auch das Nutzungsrecht vor —, hat der RFH entschieden, daß die Grundstücke als zum Vermögen der Witwe gehörig anzusehen seien[140]).

In der grundlegenden Entscheidung vom 20. 4. 26, die als wertvolles Ergebnis bezeichnet wird[141]), handelte es sich um das Verhältnis zwischen dem bekannten Rheinisch-Westfälischen Kohlensyndikat und den Zechenbesitzern des Ruhrgebietes. Die Aktiengesellschaft Kohlensyndikat ist gebildet, um den Verkauf der Produkte der Zechenbesitzer für deren Rechnung, aber im eigenen Namen zu betreiben. „Etwaiges Vermögen, soweit es das Aktienkapital übersteigt, besitzt die Aktiengesellschaft nur zu treuen Händen für die Vereinigung der Zechenbesitzer in ihrer Eigenschaft als geschäftsführendes Organ", so heißt es in der Satzung. Die Frage der Besteuerung dieses Vermögens entschied der RFH dahin: da beim Treuhandverhältnis das formal-juristische und materiell-wirtschaftliche Eigentum auseinanderfallen, könne das treuhänderisch fungierende Kohlensyndikat nicht für den Besitz, den es lediglich zu treuen Händen innehabe, zur Vermögenssteuer herangezogen werden. Als wirtschaftliche Eigentümer kommen demnach nach Auf-

136) vgl. Bovensiepen, HdR VI S. 61; Klausing a. a. O. S. 368; Stein-Jonas § 771.
137) so RFH 19, 25.
138) unten S. 61.
139) RFH i. DStBl 21 S. 471; ähnl. aus neuester Zeit StuW 30 S. 1019.
140) RFH 15, 134; ähnl. StuW 22 S. 973 und 26 S. 127.
141) so Becker StuW 26 S. 1390 ff. und Geiler StuW 27 S. 498 ff.

fassung des RFH hier die Zechenbesitzer in Betracht. Der RFH führt aus: Das Syndikat besitzt nach seiner Satzung und seinem ausgesprochenen Willen das Vermögen — soweit es das Aktienkapital übersteigt — lediglich treuhänderisch, also nicht als ihm gehörig. Hier drängt sich die Frage auf[142]), ob denn die Zechenbesitzer das in Rede stehende Vermögen als ihnen gehörig besitzen. Haben sie überhaupt Besitz? Einige Schriftsteller erklären, daß mangels Besitz des Treugebers dessen Steuerpflicht aus § 80 heraus nicht begründet werden könne[143]). Becker meint, der § 80 müsse „aus § 4 heraus" verstanden werden, und gelangt auf diesem Wege zu einer Steuerpflicht des nicht besitzenden Treugebers[144]). Zu einer solchen Auslegung ist man in der Tat genötigt. Besitz im Sinne des bürgerlichen Rechts liegt auf Seiten der Zechenbesitzer nicht vor, und es läßt sich auch nicht sagen, daß sie mittelbaren Besitz im Sinne des § 868 BGB haben. Andererseits entspricht es der Billigkeit und einer gerechten Besteuerungsweise, wenn im obigen Falle die hinter dem Syndikat stehenden Zechenbesitzer als steuerpflichtig angesehen werden. Es wurde aber schon gezeigt, daß auch der § 80 an den streng bürgerlichrechtlichen Besitzbegriff nicht gedacht hat[145]). Denn, wie gezeigt wurde, erstreckt sich der Besitz nach § 80 nicht nur auf Sachen, sondern allgemein auf Gegenstände. Es ist also hier deutlich zum Ausdruck gebracht, daß nicht der bürgerlichrechtliche Sachbesitz gemeint ist. Demnach muß hier eine vom Buchstaben freie Auslegung einsetzen, umsomehr, als das bisher gesetzgeberisch noch nicht geregelte Treuhandverhältnis eine besondere Behandlung erheischt. In unserem Falle muß zwischen Zechenbesitzer und dem seinem Verkaufssyndikat übergebenen Vermögen immerhin ein dem mittelbaren Besitz sehr ähnliches Verhältnis erblickt werden. So wird man dem RFH Recht geben, wenn er im Einzelfall, ohne daß Besitz vorliegt, wirtschaftliches Eigentum des Fiduzianten angenommen hat.

Nach dem Gesagten bedarf es keiner weiteren Betonung, daß der Treugeber, wenn er B e s i t z an der Sache behalten hat, als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist. Dies folgt schon aus dem bloßen Wortlaut des § 80[146]). Auch der Ausschuß der National-Versammlung war dieser Auffassung. Nach seinem Bericht ist insbesondere wirtschaftlicher Eigentümer der Verein, der mangels Rechtsfähigkeit sein Haus auf den Namen eines Mitgliedes hat um-

142) ebenso in der Entscheidung über die ausländischen Darlehnsgeber, StuW 27 S. 719.
143) Erler DStZ 27 S. 42 ff.
144) Becker Komm. § 80 und StuW 28 S. 101 und S. 887; Bühler Lehrb. S. 145 ff.
145) vgl. oben S. 48; auch RFH 7, 88.
146) vgl. Bühler S. 145 ff.

schreiben lassen. Nicht aber soll derjenige zur Steuer herangezogen werden, der nur, um eine Stimme im Gemeinderat zu haben, als Eigentümer eingetragen ist, ohne daß er Kapital angelegt oder Nutzungen aus dem Grundstück zu ziehen hat[147]). Unter diese Treuhandverhältnisse, bei denen nur das formale Eigentum auf den Treuhänder übergeht, während der unmittelbare Besitz beim Treugeber bleibt, ist auch das Sicherungseigentum zu zählen.

§ 27.

Die Sicherungsübereignung im Steuerrecht.

II. a) Die steuerrechtliche Beurteilung der Sicherungsübereignung hat besondere Schwierigkeiten bereitet. Theorie und Praxis wandte dieser Frage das lebhafteste Interesse zu. Bei der Sicherungsübereignung übereignet der Schuldner (Sicherungsgeber) dem Gläubiger (Sicherungsnehmer) zur Sicherheit für dessen Forderung eine Sache, welche er aber auf Grund eines Besitzkonstitutes gewöhnlich im unmittelbaren Besitz behält. Die Sicherungsübereignung ist ein Rechtsinstitut, das zwar im Bürgerlichen Gesetzbuch nicht geregelt, aber aus einem dringenden Verkehrsbedürfnis durch die Praxis entwickelt worden ist[148]). Ihre Zulässigkeit und Gültigkeit wird jetzt fast allgemein anerkannt[149]). Auf die gegen dieses Rechtsinstitut im Zivilrecht erhobenen Einwendungen kann hier nicht eingegangen werden. Die hauptsächlichen Gefahren der Sicherungsübereignung bestehen darin, daß durch sie die wahren Vermögensverhältnisse eines Kaufmannes in völliges Dunkel gezogen werden, daß andererseits die Vollstreckungsmöglichkeit dritter Gläubiger erheblich beeinträchtigt wird. Dies hat die Rechtsprechung nicht übersehen[150]). Diesen Verhältnissen wird dadurch Rechnung getragen, daß der Sicherungsübereignungsvertrag in der Praxis an ganz bestimmte, stets innezuhaltende Erfordernisse geknüpft wird, auf welche hier nicht näher eingegangen werden kann[151]).

Neben dem Regelfall, daß der Besitz beim Schuldner verbleibt, ist noch der andere Fall denkbar, daß auch der unmittelbare Besitz an der Sache dem Gläubiger übertragen wird. Wie dieser Fall steuerrechtlich zu behandeln ist, soll hier wegen seiner Ungewöhnlichkeit nicht behandelt werden[152]).

147) Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S. 3.
148) vgl. Weinhausen S. 32 ff. und Frie S. 1 ff.
149) vgl. RGRäte Komm. 5. Aufl. § 930.
150) vgl. Weinhausen S. 62 u. Frie S. 12.
151) Mittelbares Besitzverhältnis, Sittenwidrigkeit usw.!
152) Friesecke JW 26 S. 537 nimmt in diesem Falle auf Seiten des Gläubigers auch steuerrechtlich Eigentum an, da Besitz das entscheidende Merkmal des steuerrechtlichen Eigentums sei. A. A. wohl Karl Becker DStBl 10 Seite 279.

Der gewöhnliche Fall, daß die Besitzübergabe durch constitutum possessorium ersetzt wird, ist, wie gesagt, vom steuerrechtlichen Standpunkt vielfach erörtert worden,insbesondere für den Bereich des Steuervollstreckungsrechts.Soweit die Frage das Steuervollstreckungsrecht betrifft, wird sie weiter unten behandelt werden. Zunächst soll hier die Rechtslage hinsichtlich des Steuerveranlagungsverfahrens untersucht werden. Anlaß zu Erörterungen in diesem Sinne war das Gutachten des RFH Bd. 19 S. 126. Der RFH erklärt, daß der Sicherungsschuldner wirtschaftlicher Eigentümer sei. Der Gerichtshof, dem sich einige Autoren[153]) und das OLG Königsberg[154]) anschlossen, führt aus, es unterliege keinem Zweifel, daß im Hinblick auf § 80 I S. 1 RAO jedenfalls beim Veranlagungsverfahren die Sicherungsgegenstände zum Vermögen des Schuldners, nicht zu dem des Gläubigers gerechnet werden müßten[155]). Dies folge schon aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Denn im Verkehr werde es stets so angesehen, als sei der Schuldner Eigentümer geblieben. Die Sicherungsübereignung sei bei näherer Betrachtung nichts anderes als eine Pfandbestellung. In der Literatur wird — zeitlich auch schon vor jenem Gutachten — in demselben Sinne bemerkt, daß gemäß § 4 die Frage, ob Gläubiger oder Schuldner im Sinne der Steuergesetze als Eigentümer anzusehen sei, nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen und daher im oben erwähnten Sinne zu entscheiden sei[156]).

Dieser Auffassung sind einige Oberlandesgerichte[157]) sowie das Reichsgericht[158]) entgegengetreten. Es wird ausgeführt, die Anwendung des § 80 führe dahin, daß der Sicherungsschuldner nicht als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden könne. Denn man könne ihn nicht als Eigenbesitzer betrachten, § 80 aber setze Eigenbesitz voraus[159]). Gegenüber dem klaren Wortlaut komme ein anders gearteter gesetzgeberischer Wille nicht in Betracht. In der Literatur[160]) wird gegen den RFH angeführt, der Gerichtshof könne sich nicht auf § 80 stützen, sondern müsse lediglich allgemeine

153) So Becker Komm. § 301 — schon i. d. 3. Aufl.; schon Friesecke JW 26, 537 und Delgmann JW 25, 1982; ferner Becker StuW 26 S. 1155, S. 1374; Dresky-Düffe § 319 und Bühler Lehrb. S. 244.

154) vgl. Königsberg JW 28, 242 und DJZ 28, 448.

155) so auch OLG Frankfurt JW 27 S. 1766.

156) Delgmann JW 25, 1982 („Der Gläubiger soll wirtschaftlich nur eine Sicherung haben, er soll wirtschaftlich nicht Eigentümer werden."); ferner Friesecke JW 26, 537 und Becker StuW 26, 1158.

157) KG in JW 28, 2371; Frankfurt JW 28, 2158; ferner LG Berlin III JW 27, 1774.

158) RGZ 124, 73.

159) vgl. oben S. 45.

160) so Karl Becker DStBl 1927 S. 272, 273; a. A. Boethke DStBl 29, 727 ff. („. . . wenn § 80 für diese Frage Bedeutung überhaupt hat, dann ist dem RFH recht zu geben.")

Ueberlegungen zugrunde legen. Aus der Zweckgebundenheit des Sicherungseigentums folge, daß der Gläubiger nicht als Eigentümer behandelt werden könne[161]).

Demgegenüber wird man aber doch den Sicherungsschuldner als wirtschaftlichen Eigentümer ansehen müssen. So sehr das Gutachten des RFH, soweit es die Interventionsfrage berührt, zu bekämpfen ist, wird man jedoch in der hier zunächst zu erörternden Frage, ob der Schuldner allgemein als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, dem RFH recht geben müssen.[162]) Zutreffend wird auf die Entstehungsgeschichte des § 80 hingewiesen[163]). In dem mehrfach zitierten Ausschußbericht heißt es: Eigentümer im Sinne des § 80 in Verbindung mit § 4 ist der Schuldner, der im Wege der Sicherungsübereignung an Stelle der Pfandbestellung sein Eigentum auf einen Gläubiger übertragen hat[164]). Der Streit zwischen RFH und RG (124, 73) darüber, ob der Sicherungsschuldner die Sicherungsgegenstände als ihm gehörig besitzt, läßt sich auf die von uns zu behandelnde Frage zurückführen, ob als wirtschaftlicher Eigentümer stets der Eigenbesitzer anzusehen, mit a. W. ob die Fassung „als ihm gehörig besitzt" privatrechtlich auszulegen sei[165]). Bejahendenfalls wäre mit dem RG wirtschaftliches Eigentum des Sicherungsschuldners abzulehnen, da dieser zweifellos nicht Eigenbesitzer im Sinne des § 872 BGB, sondern Fremdbesitzer ist. Wie aber oben[166]) bereits dargelegt wurde, müssen die Worte „wer als ihm gehörig besitzt" unabhängig vom Privatrecht, unabhängig von § 872 ausgelegt werden[167]). Es kommt also darauf, ob der Sicherungsschuldner Eigenbesitz im Sinne des § 872 hat, nicht an. Er ist vielmehr nach unserem Ergebnis als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da er nach dem Parteiwillen im wesentlichen wie ein Eigentümer mit der Sache schalten und walten soll und auch tatsächlich so schaltet. Schon das OVG ist, ohne daß es einen § 80 gegeben hätte, zu demselben Ergebnis gelangt[168]). Auch die Verkehrsanschauung sieht den Sicherungsschuldner noch als Eigentümer an[169]). Mit Recht wird darauf hingewiesen, daß der Sicherungsgläubiger im kaufmänni-

161) Karl Becker a. a. O.
162) so auch OLG Frankfurt JW 27, 1766, welches im Ergebnis das Gutachten ablehnt. Vgl. Frie S. 89 u. Weinhausen S. 113.
163) OLG Frankfurt JW 27, 1766; ähnl. Berlin J W 28, 942.
164) Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S. 3; ähnl. S. 1387, 1392.
165) so Boethke DStBl 29, 723 ff.; ähnl. Liebisch DStBl 29, 931, die Gründe des RG seien sehr dürftig.
166) vgl. oben S. 44, 45.
167) so Boethke a. a. O.
168) OVGSt 5, 143 Anm.; 16, 365.
169) so RFH 19, 126; a. A. Karl Becker DStBl 20. Jg. S. 27, der meint, im Verkehrsleben sage man: „dem X gehört keine Pfanne mehr auf dem Dach".

schen Leben die ihm zur Sicherheit übereigneten Gegenstände nicht als Aktiva in der Bilanz zu buchen pflegt[170]). Danach gilt also der Sicherungsschuldner als wirtschaftlicher Eigentümer.

§ 28.

b) 1. Bei dem Gutachten des RFH fragt es sich nun aber weiter, ob der Sicherungsgläubiger Widerspruchsklage erheben könne, wenn beim Schuldner wegen einer Steuerforderung in die Sicherungsgegenstände vollstreckt würde. Nach dem an den § 771 ZPO anklingenden § 301 RAO kann ein Dritter, der behauptet, daß ihm an dem Gegenstand der Zwangsvollstreckung ein die Veräußerung hinderndes Recht zustehe, den Widerspruch gegen die Pfändung durch Klage vor dem ordentlichen Gericht geltend machen. Ob das Sicherungseigentum ein zum Widerspruch berechtigendes Recht darstellt, ist schon im Rahmen des § 771 ZPO bei Privatvollstreckung nicht unbestritten[171]). Jedoch wird dem Sicherungseigentümer von der herrschenden Meinung[172]), insbesondere der reichsgerichtlichen Praxis[173]), das Widerspruchsrecht zugebilligt[174]). Mit Recht weist man darauf hin, daß auf Seiten des Sicherungsgläubigers reines Eigentum liege, daß das Zivilrecht ein Zerreißen[175]) des Eigentums in formell-juristisches und materiell-wirtschaftliches Eigentum nicht kenne[176]). Auch könne der Sicherungsgläubiger schon auf Grund des Besitzmittlerverhältnisses als Verleiher etc. intervenieren[177]).

Im Gegensatz hierzu verneinte nun der RFH in jenem Gutachten das Interventionsrecht für den Fall, daß es sich um eine Steuervollstreckung handle. Da nach § 80 RAO der Sicherungsschuldner wirtschaftlicher Eigentümer sei, könne nicht der Gläubiger ein „die Veräußerung hinderndes Recht" haben. § 80 müsse nämlich auch im Vollstreckungsverfahren Anwendung finden, da er für den gesamten Bereich der Steuergesetze (auch § 301) gelte[178]). Das dringendste Staatsinteresse erfordere, daß die Steuern in dem Maße, wie sie im Veranlagungsverfahren festgestellt seien, auch vollstreckt werden könnten. Man würde die Vorschrift des § 80 I S. 1 illusorisch machen, wenn man den Sicherungsgläubiger im Vollstreckungsverfah-

170) Hachenburg StuW 28, 990 ff.
171) vgl. Hellwig 1911: „Gläubigernot" s. b. Stein-Jonas § 771 Anm. 37 d. Aus neuester Zeit: Max Wolff JW 30, 1470 ff. und Kernert JW 30, 2763.
172) Weinhausen S. 100; Frie S. 54 ff.; Stein-Jonas § 771.
173) RGZ 124, 73; vgl. auch OLG Breslau JW 26, 848.
174) es sei denn, daß der Sicherungsgläubiger bereits befriedigt ist. RG JW 21, 1246.
175) So Nord bei Weinhausen S. 100.
176) vgl. Weinhausen S. 100; Frie S. 58; Stein-Jonas § 771.
177) Weinhausen S. 102; Frie S. 61, 62 und RGZ 84, 214.
178) dagegen LG Erfurt JW 28, 248: die RAO sei kein „Steuergesetz" i. S. des § 80; ähnl. OLG Königsbg. JW 28, 234.

ren als Eigentümer behandeln wollte[179]). Gegenüber dem Steuerfiskus also könne der Sicherungsgläubiger nicht die Widerspruchsklage erheben. Auch die Behandlung des Sicherungsgläubigers im Konkurse des Schuldners durch das RG[180]), welches die Aussonderungsmöglichkeit des Gläubigers ablehnt, bestätige die Richtigkeit dieser Auffassung.

§ 29.

2. Das Gutachten des RFH hat in Rechtsprechung und Literatur in überwiegendem Maße Ablehnung gefunden. Nur einige wenige Stimmen haben mehr[181]) oder weniger[182]) nachdrücklich den RFH zu stützen versucht. Die Mehrzahl der Meinungen aber nimmt schroff gegen ihn Stellung[183]). Die einen — insbesondere das RG — wollen es schon nicht anerkennen, daß der Sicherungsschuldner unter den § 80 falle[184]). Indessen wurde oben dargelegt, daß dieser Einwand nicht durchschlägt, da man grundsätzlich den Sicherungsschuldner als wirtschaftlichen Eigentümer bezeichnen muß[185]). Ueberzeugend aber ist die Begründung, die sich bei den meisten Autoren findet, wonach der § 80 zwar im Veranlagungsverfahren auf den Sicherungsschuldner anwendbar sein mag, nicht jedoch im Verhältnis zwischen dem vollstreckenden Steuergläubiger und dem unbeteiligten Dritten. Dieses Verhältnis ist nämlich in Wahrheit gar kein steuerrechtliches[186]). Dem steht auch nicht entgegen, daß eine besondere Vorschrift der RAO — der § 301, der im übrigen fast wörtlich[187]) den § 771 ZPO wiedergibt — von der Interventionsmöglichkeit spricht. Das Verhältnis von pfändendem Gläubiger — und sei es auch der Steuergläubiger — zu dem dritten Eigentümer ist stets ein rein privatrechtliches; die ordentlichen Gerichte sind auch nach § 301 für die Entscheidung des Interventionsprozesses zuständig! Es ist auch fraglich, ob § 301 überhaupt mehr als

179) so auch Königsbg. JW 28, 234.

180) vgl. RGZ 24, 45; 91, 14; 94, 307; vgl. Jaeger Konkursrecht S. 78.

181) so Friesecke JW 26, 2124; Geiler StuW 27 S. 508; Hoeninger JW 27, 717; Dresky-Düffe § 319.

182) Becker StuW 26, 1155, 1374; Komm. § 301; Bühler S. 244; Pachmayer StuW 26, 1213 ff. Schon vor dem Gutachten ebenso Delgmann JW 25, 1982; Friesecke JW 26, 537.

183) RGZ 124, 73; Frankfurt JW 27, 1766; 28, 2158; Berlin JW 28, 2371; München JW 28, 244; LG Berlin JW 27, 1774; Cleve JW 27, 1775 und Obergericht Danzig JW 27, 1774. Boethke DStBl 29 S. 727; Karl Becker DStBl 27, 274; Liebisch DStBl 29, 931 und JW 28, 946; Weinhausen S. 110 ff.; Frie S. 83 ff.; Strutz S. 116.

184) RGZ 124, 73.

185) vgl. Liebisch DStBl 29 S. 931; Boethke DStBl 29, 727.

186) so namentlich Boethke DStBl 29 S. 727; Karl Becker a. a. O. S. 274 und Liebisch a. a. O. S. 946.

187) a. A. Crisolli DStBl 26 S. 187; dagegen Boethke DStBl 26 S. 226.

diese Zuständigkeitsregelung besagen will, ob er auf die Frage antwortet, wer ein Interventionsrecht habe. Demzufolge meint Liebisch, daß es sich in unserem Falle gar nicht um die Auslegung des § 301 handeln könne; auch ohne diese Vorschrift sei nach bürgerlichem Recht allein zu beurteilen, wer ein die Veräußerung hinderndes Recht habe[188]). Danach könnte der § 301 nicht nach dem steuerrechtlichen Grundsatz des § 4 RAO beurteilt werden[189]). Jedenfalls wiederholt § 301, wie auch ähnliche Gesetze (Beitreibungsordnung)[190]) lediglich den § 771 ZPO. Was in dieser Vorschrift für den Widerspruch gegen die Vollstreckung im allgemeinen gesagt ist, muß auch dann gelten, wenn der vollstreckende Gläubiger gerade der Steuerfiskus ist. Der Steuerfiskus kann nicht anders gestellt sein als jeder andere Gläubiger[191]).

Fehl geht auch der Hinweis darauf[192]), daß im Konkurse des Sicherungsschuldners dem Sicherungsgläubiger aus wirtschaftlichen Erwägungen das Aussonderungsrecht versagt wird[193]). Denn der Grund für die besondere anders geartete Behandlung im Konkurs liegt eben — wie richtig betont wird[194]) — in der Eigenart dieser Gesamtvollstreckung, bei der eben alle Gläubiger befriedigt werden sollen. „Im Konkurs kommt die wirtschaftliche Betrachtungsweise allen Gläubigern zugute, bei dem Verfahren des RFH jedoch nur dem Fiskus“[195])! Aus der konkursrechtlichen Rechtsprechung des RG kann also für unsere Entscheidung nichts gefolgert werden. Fraglich erscheint auch, ob der RFH die entsprechende andere Folgerung ziehen würde, wenn es sich bei der Steuervollstreckung gegen den Sicherungs g l ä u b i g e r um das Interventionsrecht des Sicherungs s c h u l d n e r s handelt, der nach Ansicht des RG[196]) im Konkurse des Sicherungsgläubigers ein volles Aussonderungsrecht hat. Es ist auch nicht folgerichtig ,wenn der RFH dem Sicherungsgläubiger ein Recht auf vorzugsweise Befriedigung gem. § 319 RAO gewährt. Denn wenn das Rechtsverhältnis sich nach § 80 RAO beurteilt, so kann das Sicherungseigentum als nur formales Eigentum überhaupt k e i n e r l e i Wirkungen haben[197]).

---

188) Liebisch JW 28, 947.

189) a. A. RFH 19, 126 und Delgmann JW 25, 1982; ähnl. Becker StuW 26, 1155 und 1374; Braitinger JW 26, 2310.

190) pr. Beitreibungsordnung v. 15.11.99, § 19.

191) vgl. hierzu Frie S. 83 („parfum fiscal“).

192) RFH 19, 126 und Delgmann a. a. O.

193) so RGZ 91, 14; 94, 307; 118, 209; 124, 73.

194) Liebisch JW 28 ,948; Karl Becker DStBl 27, 277.

195) Liebisch a. a. O. S. 948.

196) vgl. Jaeger Konkursordnung § 43; Jaeger Konkursrecht S. 71 und Mentzel Konkursordnung § 40 Anm. 1.

197) hierauf weist besonders das Danziger Obergericht hin, JW 27, 717; vgl. auch Liebisch a. a. O. S. 948.

Aus diesen Gründen muß man auf Grund der allein maßgebenden privatrechtlichen Erwägungen das Interventionsrecht des Sicherungsgläubigers auch gegenüber Steuervollstreckungen zugeben. Die verschiedene Behandlung des Sicherungseigentums im Veranlagungsverfahren und im Vollstreckungsverfahren läßt zwar die Einheitlichkeit der Rechtsauffassung vermissen. Das ist aber offenbar auch schon dem Gesetzgeber bewußt gewesen, und er hat sich damit abgefunden. Denn bei Beratung des § 80 gab man den „empfindlichen Dualismus" zu, der darin liege, daß die Sicherungsübereignung nach § 80 als nicht geschehen betrachtet werde, während doch das übereignete Vermögen der Zwangsvollstreckung hinsichtlich der entsprechenden Steuern entzogen sei[198]). („Der Fiskus schädige sich selbst ..." usw.)

Die privatrechtliche Frage, ob der Sicherungsgläubiger auch gegenüber dem vollstreckenden Steuergläubiger intervenieren könne, wird richtigerweise von den hierfür zuständigen ordentlichen Gerichten zu bejahen sein. Steuerrechtlich jedoch wird für das Veranlagungsverfahren nicht der Sicherungsgläubiger, sondern der Schuldner als Eigentümer anzusehen sein. So gilt also die Lehre vom wirtschaftlichen Eigentum besonders für die fiduziarischen Rechtsverhältnisse. Stets ist der Fiduziar wirtschaftlicher Eigentümer.

Denn wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 80 RAO ist nach unserem Ergebnis derjenige, der — ohne Eigenbesitzer zu sein — subjektiv den Willen hat, im wesentlichen wie ein Eigentümer mit der Sache zu schalten und zu walten und objektiv tatsächlich eine dem Eigentum entsprechende Stellung einnimmt.

198) vgl. Drucks. Nat.Vers. Nr. 1460 S 13, 14 und 1393; vgl. hierzu KG in JW 28, 2372.

Anhang.

Die Eigentumsfrage nach § 1 GrEStG.

§ 30.

A. Die Lehre vom wirtschaftlichen Eigentum gilt grundsätzlich im gesamten Steuerrecht, sie wird praktisch bei Auslegung aller derjenigen Steuernormen, die von „Eigentum" bezw. „gehörig" usw. sprechen. Jedoch sind Gesetzesvorschriften denkbar und vorhanden, die erkennbar den privatrechtlichen Eigentumsbegriff zugrunde legen. Denn wie an anderer Stelle[1]) ausgeführt wurde, hängt die Entscheidung der Frage, ob ein privatrechtlicher Begriff in einem Steuergesetz privatrechtlich oder andersartig aufzufassen ist, vom Sinn des einzelnen Steuergesetzes ab.

So könnte fraglich sein, ob z. Bsp. die bedeutsamen Grunderwerbsteuervorschriften — namentlich § 1 GrEStG[2]), worin der „Uebergang des Eigentums" für steuerpflichtig erklärt wird — den privatrechtlichen Eigentumsbegriff oder einen anderen meinen. Das GrEStG sagt selbst dazu folgendes:

§ 1. Beim Uebergange des Eigentums an inländischen Grundstücken wird eine Grunderwerbsteuer erhoben. Dem Uebergang des Eigentums steht gleich der Erwerb von herrenlosen Grundstücken.

§ 4. Die Steuerpflicht wird begründet durch die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch oder, wenn es einer solchen zum Uebergang des Eigentums nicht bedarf, durch den Vorgang, der die Rechtsänderung bewirkt.

§ 6. Steuerpflichtig ist auch ein Rechtsvorgang, der es ohne Uebertragung des Eigentums einem anderen ermöglicht, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen.

§ 31.

B. In ständiger Rechtsprechung wird nun der Besteuerung nach § 1 der privatrechtliche Uebergang des Eigentums zu grunde gelegt[3]). Der RFH führt aus, § 80 RAO könne keine Anwendung finden, da § 1 GrEStG als lex specialis dem § 80 vorgehe und eindeutig den Rechtsvorgang der Eigentumsübertragung bezeichne. Diese Auffassung ist auch die herrschende in der Litera-

1) vgl. oben Teil I, insbes. S. 29.

2) GrEStG v. 12. 9. 1919 i. d. Fassg. v. 11. 3. 1927 RGBl I S. 72.

3) RFH 8, 89; 11, 326; DStZ 25 S. 72; DStZ 25 S. 564, 26 S. 143; StuW 29 Nr. 819 und RFH 17, 168 und 18, 90.

tur[4]). Besonders im Treuhandrecht hat die Besteuerung der verschiedenen Eigentumsübertragungen zu lebhaften Erörterungen Anlaß gegeben. Während nämlich, wie oben gesagt, die Praxis des RFH im allgemeinen dahin ging, an Stelle des formalberechtigten Treuhänders den wirtschaftlich maßgebenden Treugeber zu besteuern, während also im allgemeinen — namentlich für Besitzsteuern[5]) — das formale Eigentum des Treuhänders steuerrechtlich unbeachtlich blieb, wird im Rahmen des GrEStG in ständiger Rechtsprechung jegliche formale Eigentumsübertragung zur Grundlage einer Steuer gemacht. Die Uebertragung des Treuhandeigentums vom Treugeber auf den Treuhänder wird in der Literatur[6]) für steuerpflichtig erklärt, und ebenso wird nach der Praxis des RFH[7]) eine Steuer erhoben, wenn der Treuhänder das Eigentum wieder auf den Treugeber zurücküberträgt. Ebenso soll, wenn der Treuhänder für Rechnung des Treugebers einen Gegenstand erwirbt, dieser Vorgang in der Person des Treuhänders besteuert werden[8]). Und wenn statt des einen Treuhänders ein anderer bestellt und das Treuhandeigentum auf diesen übertragen wird, so wird auch darin ein steuerpflichtiger Rechtsvorgang erblickt[9]). Gegen diese Praxis aber richtet sich der heftige Widerstand vereinzelter Schriftsteller, die eine privatrechtliche Denkweise im Steuerrecht schlechthin ablehnen[10]). Namentlich Ball will auch im § 1 GrEStG den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums zu Grunde legen[11]). § 6 des Gesetzes zeige, daß der wahre Zweck des Gesetzes auf die Besteuerung der wirtschaftlichen Vorgänge hinausgehe. Der RFH besteuere zu Unrecht einmal nach § 6 die Uebertragung des wirtschaftlichen Eigentums und andererseits nach § 1 die des privatrechtlichen Eigentums[12]). Dies bedeute eine ungerechte Anwendung des § 4 RAO nur zu ungunsten des Steuerpflichtigen. Bank[13]) glaubt, im Hinblick auf die grundsätzlich im Steuerrecht anerkannte Lehre vom wirtschaftlichen Eigentum um der Steuerrechtseinheit willen dem § 1 GrEStG den Uebergang des wirtschaftlichen Eigentums zugrunde legen zu müssen.

4) so Ott StuW 22 S. 427 ff. VI und Ott, GrEStG S. 10, 11; Boethke DStBl 28 S. 551; 29 S. 621; StuW 28 S. 1202 ff.; Bühler S. 145.

5) Ott meint, gerade im Bereich dieser Steuern sei die Anwendung des § 80 am Platze. Komm. § 1.

6) Bühler S. 145 u. Ott StuW 22 S. 427 ff. unter IV.

7) StuW 22 S. 350 u. DStZ 25, 564; auch Sicherungsübereignung schließt Grunderwerbst. nicht aus: StuW 28, 829.

8) RFH in DStZ 26, 430 und StuW 27 Nr. 185.

9) anders aber, wenn die Person des Treugebers wechselt: vgl. RFH 8, 91.

10) so Ball S. 94, 95 und StuW 28 S. 995 ff.; Bank StuW IV, 1023 ff.; Meilicke VfStuFR II S. 264 ff.; auch Geiler StuW 27, 495 ff.; wohl auch Becker Komm. § 4 Anm. 23.

11) s. Ball a. a. O.; StuW 28 S. 995 ff. V.

12) Ball a. a. O.

13) StuW IV, 1023 ff.

§ 32.

C. Mit Recht wird demgegenüber unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte[14]) betont, daß man bewußt die Besteuerung des privatrechtlichen Vorganges ins Auge gefaßt habe. Ott gibt zu, daß der Grundgedanke des Steuergesetzes der ist, die wirtschaftlichen Veränderungen steuerlich zu erfassen. Aber aus Gründen der Rechtssicherheit und der Geschäftsvereinfachung habe das Gesetz bewußt davon abgesehen, die wirtschaftlichen Vorgänge zu besteuern, sondern habe die „rohere Form" der Besteuerung der Rechtsänderung gewählt[15]). Andere sagen, der Zweck des Gesetzes bezw. die Natur desselben gehe beim GrEStG auf die Besteuerung der Rechtsänderungen hinaus[16]). Denn als Verkehrssteuer knüpfe die Grunderwerbsteuer an den Rechtsverkehrsvorgang an.

Vor allem aber zeigt der Aufbau des GrEStG die Richtigkeit der herrschenden Lehre. § 4 daselbst läßt die Steuer mit der Eintragung in das Grundbuch fällig werden[17]) und die §§ 3, 5 und 6 des Gesetzes, welche Steuertatbestände außerhalb des Rahmens des § 1 aufstellen — sog. Ersatztatbestände[18]) — wären überflüssig, wenn jeder Erwerb wirtschaftlichen Eigentums schon unter den § 1 fiele[19]). Gerade § 6, der erklärt, steuerpflichtig ist a u c h ein Rechtsvorgang, der es ohne Uebertragung des Eigentums einem anderen ermöglicht, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen, zeigt, daß grundsätzlich nach § 1 der privatrechtliche Eigentumsübergang gemeint sei[20]). § 80 RAO erscheint hier schon seiner ganzen Struktur nach nicht anwendbar; denn wenn es dort heißt: „.. wie ein Eigentümer behandelt", so trifft der § 80 nur das Eigentum selbst, nicht aber den Uebertragungsakt, er trifft das Eigentum in der „Ruhe" und nicht in der „Bewegung"[21]). Auch hatte das Gesetz bei seinem Inkrafttreten 1919 besondere Uebergangsbestimmungen[22]) für diejenigen Fälle getroffen, wo vor Inkrafttreten des Gesetzes das wirtschaftliche Eigentum bereits übergegangen, das juristische aber noch nicht übertragen war. Solche Bestimmungen wären nicht nötig gewesen, wenn überhaupt nur der Uebergang des wirtschaftlichen Eigentums steuerpflichtig wäre[23]).

---

14) Man wollte die Umsatzsteuerordnungen, die an das obligatorische Geschäft angeknüpft hatten, wegen gewisser Mängel derselben beseitigen. vgl. Ott, Komm. S. 3 und 10; Boethke DStBl 28, 551; StuW 28, 1202.
15) Ott Komm. S. 3.
16) so Boethke DStBl 29 S. 621.
17) so Ott Komm. S. 10; a. A. Ball StuW 28, 995 ff. IV.
18) so Boethke DStBl 28, 138.
19) Boethke StuW 28 S. 1202 ff.
20) Ott Komm. S. 10.
21) das. S. 11.
22) § 37 Abs. V i. d. Fassg. des Gesetzes v. 12. 9. 1919.
23) vgl. Boethke DStBl 28 S. 551.

So ist denn also im § 1 GrEStG[24]) der Begriff „Eigentum" streng im Sinne des privatrechtlichenEigentums zu verstehen. Die Lehre vom wirtschaftlichen Eigentum findet hier keine Anwendung. Inwieweit de lege ferenda die Forderungen der Gegenmeinung anzuerkennen sind, soll hier nicht erörtert werden. Nach geltendem Recht — § 1 GrEStG — ist der privatrechtliche Eigentumsübergang steuerpflichtig.

Zum Schluß sei noch hervorgehoben, daß § 6 des Gesetzes für einen Rechtsvorgang, bei dem wirtschaftliches Eigentum übergeht, ebenfalls eine Steuerpflicht aufstellt. Das Verhältnis dieser Vorschrift zu § 1 ist das des Ersatztatbestandes zum Haupttatbestand[25]) oder der „Spezialklausel" zur „Generalklausel"[26]). Nach § 6 soll auch derjenige Rechtsvorgang steuerpflichtig sein, der zwar nicht dem anderen privatrechtliches Eigentum verschafft, aber es dem anderen ermöglicht, wie ein Eigentümer über die Sache zu verfügen. Es leuchtet ein, daß nach dieser Vorschrift die Uebertragung des wirtschaftlichen Eigentums in dem oben entwickelten Sinne gemeint ist. Richtig wird darauf hingewiesen[27]), daß es sich dabei stets um einen Rechtsvorgang handeln müsse. Demnach ist also nicht jeder Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums steuerpflichtig. Es scheiden auch angesichts der §§ 1, 3 und 5 solche Vorgänge aus, die spätere Uebertragung des privatrechtlichen Eigentums zum Ziele haben. So ist denn im § 6 GrEStG nicht jeder Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums für steuerpflichtig erklärt, sondern nur solche rechtlichen Vorgänge, welche darauf gerichtet sind, dem Erwerber nicht das privatrechtliche, sondern das wirtschaftliche Eigentum zu verschaffen. Grundsätzlich wird nach § 1 an die Rechtsvorgänge, durch welche privatrechtliches Eigentum übertragen wird, eine Steuerpflicht geknüpft.

So zeigt sich, daß die Lehre vom wirtschaftlichen Eigentum zwar grundsätzlich im gesamten Steuerrecht, aber doch nicht überall gilt. Sie gilt dort nicht, wo das Steuergesetz nach seinem Sinn klar und erkennbar den privatrechtlichen Eigentumsbegriff im Auge hat. So bestätigt sich der von uns gewonnene Grundsatz,

> daß die privatrechtlichen Begriffe und Rechtssätze nur in denjenigen Steuerrechtsnormen nicht gelten, die nach ihrem Sinn, Zusammenhang und Zweck erkennbar eine andere, insbesondere wirtschaftlich bestimmte Betrachtungsweise gebieten.

---

24) Zu beachten ist, daß die vertretene Auffassung nur für § 1 des Gesetzes gilt. Anders ist das Wort „Gehören" im § 3 zu beurteilen; vgl. RFH 6, 334.

25) Boethke DStBl 28 S. 138 ff.

26) Hensel Zur Dogm. S. 261 ff.

27) so Wietfeld JW 29 S. 2414 ff.

Lebenslauf.

Am 10. Januar 1908 bin ich als Sohn des damaligen Postinspektors, jetzigen Oberpostrates Richard Kutschmann und seiner Ehefrau Dorothea geb. Bruchhausen zu Magdeburg geboren. Ich besuchte das Königs-Wilhelm-Gymnasium in Magdeburg und das Städtische Gymnasium in Dortmund. Hier bestand ich Ostern 1926 die Reifeprüfung. Ich studierte darauf an den Universitäten Marburg, Köln und nochmals Marburg Rechtswissenschaft. Am Ende des Wintersemesters 1929/30 bestand ich vor dem Juristischen Prüfungsausschuß beim Oberlandesgericht in Kassel die erste juristische Staatsprüfung. Nachdem ich am 19. April 1930 zum Referendar ernannt war, wurde ich zu meiner Ausbildung im Bezirk des Oberlandesgerichts in Hamm (Westf.) beschäftigt. Meine Dissertation, die aus einer Seminararbeit im Civilistischen Seminar des Herrn Geh. Justizrat Prof. Dr. Manigk entstanden ist, vollendete ich im November 1930. Am 21. Februar 1931 bestand ich in Marburg die Doktorprüfung.